الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

قسم القانون العام



مدى تحقيق العدالة الضريبية في التشريع الضريبي السوري

- دراسة مقارنة -

رسالة مقدّمة لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالب

مكزون محمد مياسة

إشراف الدكتور

محمد خير العكام

المدرس في كلية الحقوق في جامعة دمشق

العام الدراسي

2022

لجنة الحكم على الرسالة

الدكتور محمد الحلاق: الأستاذ في قسم القانون العام بكلية الحقوق – جامعة دمشق

الدكتور محمود الصران: الأستاذ المساعد في قسم القانون العام بكلية الحقوق – جامعة دمشق

الدكتور محمد خير العكام: المدرس في قسم القانون العام بكلية الحقوق – جامعة دمشق

﴿وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْماً﴾

سورة طه

الآية 114

الإهداء

إلى أسمى آيات العطاء .. يا من أغدقا عليّ الرضا والدعاء .. وقدّما ما لا يمكن أنْ يُردّ .. فكانا عبق الروح .. ومنبع قوتي ..

أبي وأمي حفظهما الله

إلى هديتي من الله .. أصدقاء دربي .. وفرحتي في حزني ..

إخوتي: تماضر، معتصم، نبراس، مياسة، ادريس، منتجب

إلى زينة الحياة .. وزهرة الأحلام .. يا من طرقت أيديها الناعمة باب حياتنا، فأدخلت نسمات الحب والسعادة ..

ابنة أخي ورد

إلى الأوفياء الذين ساندوني في سنوات بحثي، وأعانوني كلما احتجت لمساعدتهم ..

أصدقائي الأعزاء

إلى كل من قدم لي المساعدة لإتمام بحثي ..

إلى أساتذتي جميعاً في كلية الحقوق ..

أهديكم جميعاً هذا العمل ...

شكر وتقدير

بعد الشكر والحمد لله الذي أوصلني إلى هذه المرحلة، أتوجه بخالص شكري وامتناني إلى الأستاذ الدكتور "محمد الحلاق" لتفضله بالموافقة على مناقشة هذه الأطروحة.

كما أتوجه بالشكر وعظيم الامتنان لأستاذي الدكتور "محمد خير العكام" الذي كان عوناً لي خلال سنوات إعداد الأطروحة، من خلال ملاحظاته القيّمة، وتوجيهاته السديدة، ورحابة صدره.

وأتوجه بشكري وامتناني للدكتور "محمود الصران" لتفضله الكريم بالتواجد في لجنة الحكم على هذه الأطروحة.

وأخيراً، أشكر كل الأساتذة والعاملين في كلية الحقوق في جامعة دمشق، وأخص بالذكر أساتذتي في قسم القانون العام.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	ز
شكر وتقدير	ط
قائمة المحتويات	ك
الملخص باللغة العربية	غ
المقدمة	1
إشكالية البحث	1
أهمية البحث	2
أهداف البحث	2
مبررات البحث	2
معوقات البحث	3
مصطلحات البحث	3

الدراسات السابقة	5
منهجية البحث	6
مكونات البحث	6
الباب الأول: صعوبات تحديد مفهوم العدالة الضريبية	13
الفصل الأول: الإشكاليات المتعلقة بمفهوم العدالة	15
المبحث الأول: نسبية مفهوم العدالة	17
المطلب الأول: العدالة دينياً وفلسفياً	19
الفرع الأول: المدلول الشرعي للعدالة	19
الفرع الثاني: المدلول الفلسفي للعدالة	23
أولاً: المنظور الوضعي	27
ثانياً: المنظور الطبيعي	27
ثالثاً: المنظور النفعي	31
المطلب الثاني: العدالة قانوناً وقضاء	34

الفرع الأول: العدالة قانوناً	35
أولاً: العلاقة بين بين العدالة والقوانين قديماً	36
ثانياً: التمييز بين مفهوم العدالة والعدل والإنصاف	38
ثالثاً: تضمين الدساتير والقوانين الحديثة لفكرة العدالة	40
الفرع الثاني: العدالة قضاء	42
المطلب الثالث: مفهوم العدالة الاجتماعية	44
الفرع الأول: تعريف العدالة الاجتماعية	45
أولاً: ضرورة غياب التمييز بين المواطنين	48
ثانياً: إشكالية توفير فرص متساوية	48
ثالثاً: إشكالية التمكين	48
رابعاً: إشكالية الحظ ووجود الفوارق الفردية	48
الفرع الثاني: العدالة الاجتماعية قانوناً وقضاء	51
المبحث الثاني: ارتباط مفهوم العدالة بمفهوم المساواة	57

المطلب الأول: مفهوم المساواة	58
الفرع الأول: تعريف المساواة	58
الفرع الثاني: تطور مبدأ المساواة	62
الفرع الثالث: مبدأ المساواة في المواثيق الدولية والدساتير	66
الفرع الرابع: العلاقة بين مبدأي المساواة والعدالة	69
الفرع الخامس: المساواة أمام القانون	70
أولاً: المساواة أمام قاعدة القانون	72
ثانياً: المساواة ضمن قاعدة القانون	72
ثالثاً: المساواة بواسطة قاعدة القانون	73
المطلب الثاني: المساواة أمام الضريبة	74
الفرع الأول: التعريف بمبدأ المساواة أمام الضريبة	75
الفرع الثاني: مصادر مبدأ المساواة أمام الضريبة	78
الفرع الثالث: المساواة أداة توازن بين الحقوق والواجبات	79

الفرع الرابع: العلاقة بين المساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية	80
الفرع الخامس: المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة	82
أولاً: المعاملة المتماثلة بين المراكز القانونية المتماثلة	83
ثانياً: الاختلاف في المعاملة بين المراكز المختلفة	84
الفرع السادس: مظاهر مخالفة مبدأ المساواة أمام الضريبة	85
أولاً: في سورية	85
ثانياً: في مصر	90
ثالثاً: في لبنان	97
الفصل الثاني: الإشكاليات المتعلقة بالضريبة	101
المبحث الأول: العبء الضريبي	103
المطلب الأول: مبادئ توزيع العبء الضريبي	107
الفرع الأول: نظرية المنفعة	107
أولاً: التعريف بنظرية المنفعة	107

ثانياً: تقييم نظرية المنفعة	110
الفرع الثاني: نظرية القدرة على الدفع	112
أولاً: التعريف بنظرية القدرة على الدفع	112
ثانياً: الانتقادات الموجهة لنظرية القدرة على الدفع	120
ثالثاً: معايير القدرة على الدفع	121
المطلب الثاني: نظريات نقل العبء الضريبي	133
الفرع الأول: نظرية الطبيعيين "الفيزوقراط"	135
الفرع الثاني: النظرية التقليدية	136
الفرع الثالث: نظرية الانتشار	137
الفرع الرابع: نظرية التحويل الرأسمالي	138
الفرع الخامس: نظرية هوبسون	139
الفرع السادس: النظرية النيوكلاسيكية	140
المبحث الثاني: الضريبة المثلى	143

المطلب الأول: تحديد المقصود بالضريبة وعلاقتها بالنظم السياسية والاقتصادية	143
الفرع الأول: المقصود بالضريبة	143
أولاً: الضرائب العامة والضرائب المحلية	144
ثانياً: الإتاوات الإجبارية	147
ثالثاً: شبه الضريبة	148
الفرع الثاني: علاقة الضريبة بالنظم السياسية والاقتصادية	148
المطلب الثاني: قواعد الضريبة المثلى في الفكر المالي	152
الفرع الأول: قواعد الضريبة المثلى قبل آدم سميث	152
الفرع الثاني: قواعد الضريبة المثلى لدى آدم سميث	154
أولاً: قاعدة العدالة	154
ثانياً: قاعدة اليقين	155
ثالثاً: قاعدة الملاءمة	155
رابعاً: قاعدة الاقتصاد	155

الفرع الثالث: قواعد الضريبة المثلى بعد آدم سميث	156
أولاً: قاعدة العدالة	156
ثانياً: قاعدة اليقين	157
ثالثاً: قاعدة الملاءمة	157
رابعاً: قاعدة الاقتصاد	157
الفرع الرابع: تصنيف قواعد الضريبة المثلى	158
أولاً: قواعد ضريبية تحقق مصلحة المكلف	158
ثانياً: قواعد ضريبية تحقق مصلحة الخزانة	159
ثالثاً: قواعد ضريبية تحقق مصلحة الدولة	159
الباب الثاني: العدالة الضريبية تطبيقاً وفقاً للتصور الشامل لها	179
الفصل الأول: مفهوم العدالة الضريبية	181
المبحث الأول: تأصيل مفهوم العدالة الضريبية	183
المطلب الأول: الاتجاهات المختلفة في تحديد مفهوم العدالة الضريبية	183

الفرع الأول: مفهوم العدالة الضريبية فقهاً	184
الفرع الثاني: مفهوم العدالة الضريبية قضاءً	191
الفرع الثالث: رد قواعد الضريبة إلى العدالة الضريبية	195
أولاً: اليقين	195
ثانياً: الملاءمة في الدفع	196
ثالثاً: الاقتصاد في نفقات الجباية	197
المطلب الثاني: علاقة مفهوم العدالة الضريبية بغيره من المفاهيم	197
الفرع الأول: العدالة الضريبية ومشروعية الضريبة ودستوريتها	198
الفرع الثاني: العدالة الضريبية والحياد الضريبي	201
الفرع الثالث: العدالة الضريبية والتدخل الضريبي	203
أولاً: التدخل الضريبي والإنتاجية	204
ثانياً: التدخل الضريبي والعدالة الضريبية	204
الفرع الرابع: العدالة الضريبية والازدواج الضريبي	206

الفرع الخامس: العدالة الضريبية والتخلص من عبء الضريبة	208
أولاً: تجنب ضريبي	209
ثانياً: تهرب ضريبي بحت	210
ثالثاً: غش ضريبي	213
الفرع السادس: العدالة الضريبية واستقرار الضريبة	216
الفرع السابع: العدالة الضريبية وضريبة القانون العام	216
الفرع الثامن: العدالة الضريبية والدقة في تقدير المطرح الضريبي	218
المبحث الثاني: علاقة مفهوم العدالة الضريبية بمطرح الضريبة	221
المطلب الأول: مطرح الضريبة على الدخل والعدالة الضريبية	221
الفرع الأول: نظام الضريبة الوحيدة ونظام الضرائب المتعددة	222
الفرع الثاني: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال	224
الفرع الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة	224
الفرع الرابع: نوع ضريبة الدخل وصفتها الأكثر ملاءمة للعدالة الضريبية	226

أولاً: نظريات الدخل الضريبي ومدى ملاءمتها للعدالة الضريبية	226
ثانياً: الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الدخل الصافي	227
ثالثاً: الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة على الدخل	232
المطلب الثاني: علاقة العدالة الضريبية بالمطرح الضريبي القائم على رأس المال والإنفاق	235
الفرع الأول: الضرائب على رأس المال والعدالة الضريبية	235
أولاً: مدى عدالة الضريبة العادية على رأس المال والتي تدفع من الدخل	236
ثانياً: مدى عدالة الضريبة على رأس المال والتي تدفع منه	237
الفرع الثاني: الضرائب على الإنفاق والعدالة الضريبية	257
أولاً: الضريبة على القيمة المضافة في مصر	259
ثانياً: الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي في سورية	263
ثالثاً: الضريبة على القيمة المضافة في لبنان	265
الفصل الثاني:أثر التمييز في المعاملة الضريبية في تحقيق العدالة الضريبية	269
المبحث الأول: التمييز في التصاعد الضريبي ولأسباب تتعلق بالمكلف	271

المطلب الأول: التمييز في المعاملة الضريبية لأسباب تتعلق بظروف المكلف	271
الفرع الأول: الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية	272
أولاً: في التشريع الضريبي السوري	274
ثانياً: في التشريع الضريبي المصري	280
ثالثاً: في التشريع اللبناني	284
الفرع الثاني: بقية عناصر التمييز المتعلقة بالمكلف	297
أولاً: سن المكلف وحالته الصحية	297
ثانياً: التفريق في المعاملة الضريبية حسب جنسية المكلف	308
المطلب الثاني: التصاعد الضريبي	311
الفرع الأول: مفهوم التصاعد الضريبي	311
أولاً: حالة تطبيق قاعدة المساواة المطلقة في التضحية	314
ثانياً: حالة تطبيق قاعدة المساواة النسبية في التضحية	315
ثالثاً: حالة تطبيق قاعدة المساواة في التضحية الحدية	317

الفرع الثاني: التصاعد الضريبي في التشريع السوري والتشريع المقارن	319
أولاً: التصاعد الضريبي في التشريع الضريبي السوري	319
ثانياً: التصاعد الضريبي في التشريع الضريبي المصري	326
ثالثاً: التصاعد الضريبي في التشريع الضريبي اللبناني	330
المبحث الثاني: التمييز في المعاملة الضريبية لأسباب تتعلق بالدخل	335
المطلب الأول: التفريق في المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل	335
الفرع الأول: الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة والإعفاء للأعباء العائلية	337
أولاً: في التشريع السوري	337
ثانياً: في التشريع المصري	338
ثالثاً: في التشريع اللبناني	340
الفرع الثاني: معدل الضريبة	342
أولاً: في التشريع السوري	343
ثانياً: في التشريع المصري	345

ثالثاً: في التشريع اللبناني	349
المطلب الثاني: التفريق في المعاملة الضريبية تبعاً لاستعمال الدخل	352
الفرع الأول: موقف المشرع الضريبي السوري	353
الفرع الثاني: موقف المشرع الضريبي المصري	357
الفرع الثالث: موقف المشرع الضريبي اللبناني	360
المطلب الثالث: تكاليف الدخل وخصم أعباء الديون	362
الفرع الأول: موقف المشرع الضريبي السوري	363
أولاً: ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية	363
ثانياً: ضريبة الرواتب والأجور	365
ثالثاً: ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة	366
الفرع الثاني: موقف المشرع الضريبي المصري	367
أولاً: المرتبات وما في حكمها	367
ثانياً: النشاط التجاري والصناعي	369

ثالثاً: إيرادات المهن غير التجارية	371
رابعاً: إيرادات الثروة العقارية	372
خامساً: التصرفات العقارية	372
سادساً: توزيعات الأرباح	373
سابعاً: أرباح بيع الحصص والأوراق المالية	373
ثامناً: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية	373
تاسعاً: الضريبة المستقطعة من المنبع	374
عاشراً: الضريبة على العقارات المبنية	375
الفرع الثالث: موقف المشرع الضريبي اللبناني	376
أولاً: بالنسبة للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية	376
ثانياً: بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد	379
ثالثاً: ضريبة دخل رؤوس الأموال المنقولة	380
رابعاً: ضريبة الأملاك المبنية	380

الخاتمة	385
أولاً: النتائج	385
ثانياً: التوصيات	404
قائمة المراجع	413
الملخص باللغة الإنكليزية	437

الملخص

إنَّ أسمى ما تسعى إليه المجتمعات هو تحقيق العدالة، على الرغم من اختلاف مفهومها واختلاف طريقة تحقيقها وتطبيقها. ولأنَّ الضريبة هي الإيراد الأهم للدولة؛ فإنَّ فرضها بشكل عادل أخذ يتنامى مع الزمن. غير أنَّ اختلاف النظرة لمفهوم العدالة باختلاف المجتمعات – وحتى داخل المجتمع الواحد – وتعدد وجهات النظر الفلسفية لها، واختلاط مفهوم الضريبة بمفاهيم أخرى، وعدم تمييز مفهوم العدالة عما يقاربها، وارتباط تحقيق العدالة بالنظام السياسي والاقتصادي للدولة، أدى إلى صعوبة الوصول لمفهوم متفق عليه. وهذا بدوره أدى إلى اختلاف طرق تحقيقها في كل بلد، وخروج المشرع في عديد الحالات عن هدف تحقيق العدالة الضريبية في سبيل تحقيق العدالة الاجتماعية. لذلك ستتم دراسة العدالة الضريبية ضمن إطارين: إطار نظري؛ لمحاولة الوصول لمفهوم شامل لها، وإطار تطبيقي؛ لتبيان مدى تحقيقها في كل من سورية ومصر ولبنان.

كلمات مفتاحية: العدالة، المساواة، العدالة الضريبية، العدالة الاجتماعية، الضريبة النسبية، الضريبة التصاعدية، الضريبة المثلى، الحد الأدنى للمعيشة، الأعباء العائلية، الضريبة الموحدة، الضرائب النوعية، عمومية الضريبة، الضريبة الشخصية، الضريبة على رأس المال، الضريبة على الدخل، الدخل الصافي، الدخل الإجمالي، القدرة على الدفع، العبء الضريبي، مطرح الضريبة.

Key words: Equity, Equality, Tax Equity, Social justice, Proportional tax, Progressive tax, Optimal tax, The minimum living, Family burdens, Flat tax,

ظ

Scheduler taxes, Global tax, Personal tax, Capital tax, Income tax, Net income, Total income, Ability to pay, Tax burden, Tax base.

مقدمة

جذبت فكرة العدالة العديد من الباحثين والمهتمين منذ زمن طويل، ويرى الناس في تحقيق العدل أعظم هدف في الحياة الإنسانية، ولهذا تحتل المقولات المتعلقة بها مركز الصدارة في المناقشات المتعلقة بالقانون والاقتصاد والسياسة.

وعلى الرغم من أنَّ الإنسان سعى منذ بدء الحياة البشرية للوصول إلى العدالة وطالب بتحقيقها، إلا أننا نادراً ما نجد محاولات منظّمة للإجابة على السؤال: "ما هي العدالة؟"، إذْ تعددت تعريفات العدالة، واختلفت من مكان لآخر، ومن زمن لآخر، بل حتى اختلفت داخل المجتمع الواحد.

وتُعتبر العدالة مقياساً يتم الحكم من خلاله على أي نظام اقتصادي أو اجتماعي أو سياسي، فمتى كان النظام عادلاً نال تأييد الناس ورضاهم، ومتى كان جائراً غضِب الناس وتذمروا. فبِدون العدالة سيبقى المجتمع متخلفاً وراقداً في سبات عميق لن توقظه منه أي جرعة من جرعات الديمقراطية، وسيبقى الأحمق في خانة الحكيم، والجاهل في مركز المتعلم.

وللوصول إلى مجتمع أكثر عدالة يجب أنْ تكون السياسة المالية مصمَّمة تصميماً جيداً، فالإيرادات سواء من الضرائب أو غيرها يمكن استخدامها لدعم النمو وتحسين عملية توزيع الدخل وإعادة توزيع الثروة.

ومن المعروف أنَّ الضريبة سلاح ذو حدين: فقد تُحقق العدالة وتوفر الإيرادات الكافية للدولة لتحقق من خلالها حقوق رعاياها الاقتصادية والاجتماعية، وقد تكون وسيلةً لإفقار الفقير وتشجيع الغني على التهرب من الضريبة ودفع الجميع للهروب من المظلة الضريبية.

وفي الواقع، لا يوجد هناك تشريع ضريبي عادل بشكل كامل، فلا مثالية على مستوى أي تشريع، لكن هذا لا يعفي الأنظمة الضريبية من العمل للوصول إلى أعلى مراحل العدالة الممكنة التحقيق.

إشكالية البحث:

تتمحور إشكالية البحث في عدم وضوح مفهوم العدالة الضريبية واختلافه من مكان إلى آخر، ومن زمان

إلى آخر، وارتباطه بمفاهيم وعوامل عدة، وانعكاس ذلك على التشريعات الضريبية ومدى تحقيقها لهذه العدالة المنشودة. وتتفرع عن هذه الإشكالية تساؤلات عديدة، نستطيع أنْ نجملها بالآتي:

1 – ما المقصود بالعدالة الضريبية، وما علاقتها بكل من العدالة الاجتماعية، ومطرح الضريبة، وقواعد الضريبة؟

2 – هل العدالة الضريبية والمساواة أمام الضريبة مفهومان متطابقان؟

3 – هل هناك تعارض بين هدف تحقيق العدالة الضريبية، وهدف الوفرة الضريبية؟

4 – ما هي أسس المميزة بين المكلفين، والتي تحقق العدالة فيما بينهم؟

5 – ما مدى تأثير الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الضريبية؟

6 – ما مدى نجاح المشرع في كل من سورية ومصر ولبنان في تحقيق العدالة الضريبية؟

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أهمية مفهوم العدالة بشكل عام، والعدالة الضريبية بشكل خاص في القانون والقضاء، فتحقيق العدالة الضريبية في غاية الأهمية كونها الهمّ الأساس للمكلفين، ومن أجلها قد تثور الشعوب وتنتفض في وجه حكوماتها. وعادة ما يضع المشرع في اعتباره الوصول إليها قدر المستطاع، فمن الأهمية تحليل أيّ نظام ضريبي من حيث تحقيقه العدالة الاجتماعية.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى إبراز وجهات النظر المختلفة لمفهوم العدالة الضريبية في الفقه والقضاء والقانون، والتوصل إلى تعريف جامع مانع لها، وكيفية تحقيقها، ومدى تحقيق التشريع الضريبي السوري للعدالة الضريبية، مقارنة بكل من التشريع الضريبي اللبناني والتشريع الضريبي المصري. كما يهدف البحث إلى إبراز دور العدالة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية.

مبررات البحث:

إنَّ الاتجاه المتزايد نحو أنظمة أكثر ديمقراطية، والسعي نحو الحرية جعلا العدالة الاجتماعية تحتل مكانة

الصدارة في اهتمامات البشر. فلم يَعُدْ مقبولاً أنْ يكون أحد متفوقاً على أحد آخر في الحقوق دونما سبب منطقي مبرر يعكس التفاوت في المراكز القانونية أو الظروف الاقتصادية، أو لأسباب صحية.

لذلك، تحظى العدالة الاجتماعية على المستوى العالمي بأهمية بالغة، كما يحظى بالأهمية السعي إلى تحقيقها عبر طرق عدة، منها تحقيق العدالة الضريبية. وبدورها تُعَدُّ العدالة الضريبية ملتصقة تماماً بعملية فرض الضريبة، والهم الأكبر لدافعي الضرائب، والهدف الذي تحاول السياسات الضريبية في كل دول العالم الوصول إليه، أو على الأقل تدعي أنها تعمل لتحقيقه.

معوقات البحث:

1 – قلة المراجع التي تتناول موضوع العدالة الضريبية بشكل مفصّل. فغالباً ما يتم التطرّق للعدالة الضريبية بشكل موجز لا يتجاوز بضعة أسطر أو صفحات.

2 – التعديلات الكثيرة التي طالت التشريعات الضريبية في كل من سورية ومصر ولبنان، وهذا ما أدى لإعادة كتابة العديد من فقرات الأطروحة لتساير التعديلات التشريعية.

3 – قلة الأحكام الدستورية التي تطال العدالة الضريبية في لبنان وسورية.

4 – الخلط الشائع بين مفاهيم العدالة والإنصاف والمساواة سواء في القانون أم القضاء أم الفقه.

5 – اختلاف النظرة لمفهوم العدالة الضريبية في الفقه والقضاء.

6 – اختلاف العدالة الضريبية بين المفهوم القانوني والمفهوم الاقتصادي وارتباطه بالمعتقدات الدينية والمذاهب الفلسفية، الأمر الذي يعقّد من مهمة الوصول لتحديد مفهومه الكامل وفق هذه الأبعاد.

مصطلحات البحث:

من التعريفات ذات الأهمية في موضوع العدالة الضريبية:

– **مبدأ تشخيص الضريبة:** ويعني الأخذ بحالة المكلف وظروفه المهنية والعائلية عند فرض الضريبة عليه.

– **عمومية الضريبة:** وتعني أنْ يساهم أعضاء الجماعة في تحمل الأعباء العامة تبعاً للمقدرة التكليفية لكل منهم عن طريق ما يملكون من أموال، أو ما يحصلون عليه من دخول، أو عن طريق ما ينفقونه على

الاستهلاك.

– **نظام الضريبة الوحيدة:** ويعني أنْ تقتصر الضرائب التي تفرضها الدولة على ضريبة رئيسية واحدة وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية، أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها.

– **نظام الضرائب المتعددة:** ويعني أنْ تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب.

– **الضرائب النوعية:** يُقصد بها أنْ يقوم النظام الضريبي على أساس تعدد الضرائب وتنوعها بحسب تعدد المطارح والإيرادات القابلة لفرض الضريبة عليها.

– **الضريبة الموحدة:** يُقصد بها فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو إنفاقه مهما تعددت مطارحه، واعتبارها مطرحاً واحداً وبقواعد فنية واحدة دون تمييز بين هذه المصادر.

– **الضريبة العرَضية على رأس المال:** هي الضريبة التي تُفرض على تملّك رأس المال بصورة استثنائية، أو على زيادة قيمة رأس المال، أو تكون في صورة ضريبة على التركات.

– **الضريبة على رأس المال والتي تدفع من الدخل:** ضريبة دورية متجددة يكون مطرحها رأس المال ذاته، على الرغم من أنَّ دفعها يتم من الدخل.

– **الدخل الإجمالي للمكلف:** هو كل ما يحصل عليه المكلف من إيراد دون خصم التكاليف اللازمة للحصول عليه.

– **الدخل الصافي للمكلف:** هو الدخل الإجمالي مخصوماً منه التكاليف اللازمة للحصول عليه.

– **الضريبة النسبية:** هي الضريبة التي يكون معدلها ثابتاً لا يتغير بتغيّر قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أو حجم المطرح الضريبي.

– **الضريبة التصاعدية:** وهي التي يزيد معدلها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة.

– **العدالة الأفقية:** وتعني وجوب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متساوية، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة.

– **العدالة الرأسية:** وتعني وجوب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة،

فيرتفع العبء الضريبي على المكلَّف كلما تمتع بظروف اقتصادية أفضل، أو اكتسب دخلاً أكبر.

– **الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة:** هو المبلغ اللازم للشخص في الظروف العادية ليتمكن من المحافظة على استمرار حياته وحياة أسرته من مادياً ومعنوياً.

– **الإعفاء للأعباء العائلية:** هو إعفاء مبلغ من المال لازم للشخص في الظروف العادية ليتمكن من تغطية نفقات أسرته.

الدراسات السابقة:

من الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث:

1 – دراسة فرهود، محمد سعيد، (2001). دراسة بعنوان: **العدالة الضريبية اقتصادياً**. مجلة الحقوق، جامعة الكويت.

استهدف الباحث فيها إبراز مفهوم العدالة الضريبية من خلال منظور فلسفي قانوني واقتصادي، فحدد ماهيتها وصفاتها وأنواعها وعلاقتها بغيرها من المفاهيم.

2 – دراسة فرهود، محمد سعيد، (2004). وهي بعنوان: **العدالة الضريبية تطبيقاً**. مقالة من جزأين منشورة في مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث القانونية، مصر.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تحقيق التشريع الضريبي في كل من سورية ومصر للعدالة الضريبية من خلال مدى تحقيقها لشخصية الضريبة.

3 – دراسة موسى، عاطف محمد، (2011)، وهي بعنوان: **العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق**. رسالة دكتوراه مقدمة في جامعة بنها، مصر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمفهوم العدالة الضريبية وتبيان مدى تحقيقها في مصر، والولايات المتحدة الأمريكية، وفي التشريع المالي الإسلامي.

4 – دراسة الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، (2015). وهي بعنوان: **العدالة الضريبية "دراسة مقارنة"**. دار الكتب والوثائق القومية، مصر.

هدفت هذه الدراسة إلى بحث موضوع العدالة الضريبية ضمن إطارين: إطاري نظري، يتضمن ماهية العدالة الضريبية وعلاقتها بغيرها من المفاهيم، ووسائل تحقيقها. وإطار علمي، يبيّن مدة تحقيق العدالة الضريبية في التشريع الضريبي في كل من مصر والعراق.

منهجية البحث:

1 – منهج مقارن:

حيث سيتم مقارنة الجوانب المختلفة المتعلقة بالعدالة الضريبية في ثلاث دول هي: سورية، مصر، لبنان. وقد تم اختيار مصر كدولة تأخذ بنظام الضريبة الموحدة، على عكس لبنان التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية كما هو الحال في سورية، بغية استشفاف الحلول وإمكانية تطبيقها في القانون الضريبي السوري.

2 – منهج استنباطي استقرائي:

حيث سيتم استقراء الحلول التي حملتها النصوص التشريعية والاتجاهات القضائية والأنظمة القانونية محل المقارنة وآراء الفقهاء، ومعرفة مواطن الخلل فيها، وتقديم المقترحات الضرورية لتلافيها.

3 – **منهج تاريخي:** حيث سيتم دراسة تطور مفهوم العدالة الضريبية عبر عدة مراحل زمنية.

مكونات البحث:

لدراسة مفردات البحث، تم تقسيمه إلى:

الباب الأول: صعوبات تحديد مفهوم العدالة الضريبية.

الفصل الأول: الإشكاليات المتعلقة بمفهوم العدالة.

المبحث الأول: نسبية مفهوم العدالة.

المطلب الأول: العدالة دينياً وفلسفياً.

الفرع الأول: المدلول الشرعي للعدالة.

الفرع الثاني: المدلول الفلسفي للعدالة.

المطلب الثاني: العدالة قانوناً وقضاء.

الفرع الأول: العدالة قانوناً.

الفرع الثاني: العدالة قضاء.

المطلب الثالث: العدالة الاجتماعية.

الفرع الأول: تعريف العدالة الاجتماعية.

الفرع الثاني: العدالة الاجتماعية قانوناً وقضاء.

المبحث الثاني: ارتباط مفهوم العدالة بمفهوم المساواة.

المطلب الأول: مفهوم المساواة.

الفرع الأول: تعريف المساواة.

الفرع الثاني: تطور مبدأ المساواة.

الفرع الثالث: مبدأ المساواة في المواثيق الدولية والدساتير.

الفرع الرابع: العلاقة بين مبدأي المساواة والعدالة.

الفرع الخامس: المساواة أمام القانون.

المطلب الثاني: المساواة أمام الضريبة.

الفرع الأول: التعريف بمبدأ المساواة أمام الضريبة.

الفرع الثاني: مصادر مبدأ المساواة أمام الضريبة.

الفرع الثالث: المساواة أداة توازن بين الحقوق والواجبات.

الفرع الرابع: العلاقة بين المساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية.

الفرع الخامس: المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة.

الفرع السادس: مظاهر مخالفة مبدأ المساواة أمام الضريبة.

الفصل الثاني: الإشكاليات المتعلقة بالضريبة.

المبحث الأول: العبء الضريبي.

المطلب الأول: مبادئ توزيع العبء الضريبي.

الفرع الأول: نظرية المنفعة.

الفرع الثاني: نظرية القدرة على الدفع.

المطلب الثاني: نظريات نقل العبء الضريبي.

الفرع الأول: نظرية الطبيعيين "الفيزوقراط".

الفرع الثاني: النظرية التقليدية.

الفرع الثالث: نظرية الانتشار.

الفرع الرابع: نظرية التحويل الرأسمالي.

الفرع الخامس: نظرية هوبسون.

الفرع السادس: النظرية النيوكلاسيكية.

المبحث الثاني: الضريبة المثلى.

المطلب الأول: تحديد المقصود بالضريبة وعلاقتها بالنظم السياسية والاقتصادية.

الفرع الأول: المقصود بالضريبة.

الفرع الثاني: علاقة الضريبة بالنظم السياسية والاقتصادية.

المطلب الثاني: قواعد الضريبة المثلى في الفكر المالي.

الفرع الأول: قواعد الضريبة المثلى قبل آدم سميث.

الفرع الثاني: قواعد الضريبة المثلى لدى آدم سميث.

الفرع الثالث: قواعد الضريبة المثلى بعد آدم سميث.

الباب الثاني: العدالة الضريبية تطبيقاً وفقاً للتصور الشامل لها.

الفصل الأول: مفهوم العدالة الضريبية.

المبحث الأول: تأصيل مفهوم العدالة الضريبية.

المطلب الأول: الاتجاهات المختلفة في تحديد مفهوم العدالة الضريبية.

الفرع الأول: مفهوم العدالة الضريبية فقهاً.

الفرع الثاني: مفهوم العدالة الضريبية قضاءً.

الفرع الثالث: رد قواعد الضريبة إلى العدالة الضريبية.

المطلب الثاني: علاقة مفهوم العدالة الضريبية بغيره من المفاهيم.

الفرع الأول: العدالة الضريبية ومشروعية الضريبة ودستوريتها.

الفرع الثاني: العدالة الضريبية والحياد الضريبي.

الفرع الثالث: العدالة الضريبية والتدخل الضريبي.

الفرع الرابع: العدالة الضريبية والازدواج الضريبي.

الفرع الخامس: العدالة الضريبية والتخلص من عبء الضريبة.

الفرع السادس: العدالة الضريبية واستقرار الضريبة.

الفرع السابع: العدالة الضريبية وضريبة القانون العام.

الفرع الثامن: العدالة الضريبية والدقة في تقدير المطرح الضريبي.

المبحث الثاني: علاقة مفهوم العدالة الضريبية بمطرح الضريبة.

المطلب الأول: مطرح الضريبة والضريبة على الدخل والعدالة الضريبية.

الفرع الأول: نظام الضريبة الوحيدة ونظام الضرائب المتعددة.

الفرع الثاني: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

الفرع الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

الفرع الرابع: نوع ضريبة الدخل وصفتها الأكثر ملاءمة للعدالة الضريبية.

المطلب الثاني: الضريبة على رأس المال والإنفاق والعدالة الضريبية.

الفرع الأول: الضرائب على رأس المال والعدالة الضريبية.

الفرع الثاني: الضرائب على الإنفاق والعدالة الضريبية.

الفصل الثاني: أثر التمييز في المعاملة الضريبية في تحقيق العدالة الضريبية.

المبحث الأول: التمييز في التصاعد الضريبي ولأسباب تتعلق بالمكلف.

المطلب الأول: التمييز في المعاملة الضريبية لأسباب تتعلق بظروف المكلف.

الفرع الأول: الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية.

الفرع الثاني: بقية عناصر التمييز المتعلقة بالمكلف.

المطلب الثاني: التصاعد الضريبي.

الفرع الأول: مفهوم التصاعد الضريبي.

الفرع الثاني: التصاعد الضريبي في التشريع السوري والتشريع المقارن.

المبحث الثاني: التمييز في المعاملة الضريبية لأسباب تتعلق بالدخل.

المطلب الأول: التفريق في المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل.

الفرع الأول: الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية.

الفرع الثاني: معدل الضريبة.

المطلب الثاني: التفريق في المعاملة الضريبية تبعاً لاستعمال الدخل.

الفرع الأول: موقف المشرع الضريبي السوري.

الفرع الثاني: موقف المشرع الضريبي المصري.

الفرع الثالث: موقف المشرع الضريبي اللبناني.

المطلب الثالث: تكاليف الدخل وخصم أعباء الديون.

الفرع الأول: موقف المشرع الضريبي السوري.

الفرع الثاني: موقف المشرع الضريبي المصري.

الفرع الثالث: موقف المشرع الضريبي اللبناني.

الباب الأول

صعوبات تحديد مفهوم العدالة الضريبية

للعدالة الضريبية أهمية كبيرة تأتي من خلال مساهمتها في تحقيق الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي، والتنمية وتقليل الفقر، فأيُّ نقاش ديمقراطي تشاركي مجتمعي حول الضريبة، ومن يجب أنْ يدفعها وبأيِّ معدل، وكيفية إنفاق الدولة هذه الموارد المالية على الخدمات والمشاريع التنموية سيؤدي إلى تحقيق استقرار المجتمع، ويقلل من الاحتقان الناتج عن سياسات التوزيع غير العادلة[1].

إنَّ هذه الأهمية للعدالة الضريبية جعلتها تحتل مكانة بارزة لدى الباحثين والدارسين في المجال القانوني والمجال الاقتصادي. وعلى الرغم من اتفاق الفقهاء والدول على إطلاق تعبير "العدالة الضريبية" واعتبار العدالة من المبادئ الأساسية التي يجب أنْ تتحلى بها الضريبة، فإنهم اختلفوا في تحديد مفهوم العدالة الضريبية. حيث يختلف هذا المفهوم من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى تبعاً للعقيدة السياسية والاقتصادية لها، ويعتري تحديده من الصعاب ما يعتري أيّ محاولة لتعريف الحق أو الخير أو الجمال[2].

ويُفرَّق عادة بين العدالة باعتبارها هدفاً من أهداف الضريبة وبين العدالة باعتبارها ركناً أساسياً من أركان الضريبة. فالمقصود بالعدالة الضريبية باعتبارها هدفاً هو وظيفة الضريبة التي يجب أنْ تحققها في المجال الاجتماعي والاقتصادي، حيث تُعَدُّ أداة لإحداث تعديل في توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع وفئاته وطبقاته، بقصد تحقيق أعلى مستوى ممكن من الرفاهية الاقتصادية، وهو ما يعني أنْ تهدف الضريبة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية[3]. أما العدالة الضريبية باعتبارها ركناً من أركان الضريبة فيُقصد بها

---

[1] جابر، فراس، والرياحي، إياد. (2014). الأنظمة الضريبية في ست دول عربية "دراسة مقارنة"، ط:1. بيروت: لبنان. شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية ومركز السياسات الاجتماعية والاقتصادية، ص10.

[2] دراز، حامد عبد المجيد. (2003/2002). النظم الضريبية. بيروت: لبنان. الدار الجامعية، ص73.

– بشور، عصام. (1996). المالية العامة والتشريع المالي، ط:7، دمشق: سورية. مطبعة جامعة دمشق، ص243.

[3] فرهود، محمد سعيد. (2001، كانون الأول). العدالة الضريبية اقتصادياً، مجلة الحقوق، العدد:4، ص:17. الكويت: الكويت. جامعة الكويت.=

القواعد التي تنظم أحكام الضريبة في فرضها وتحصيلها ويراعيها القانون الضريبي وتلتزم بها الإدارة الضريبية بحيث تتوافق الضريبة مع المقدرة التكليفية للممول. ولا شكَّ في أنَّ ركن الضريبة يجب أنْ يحقق هدفها[4].

وباعتبار أنَّ مفهوم العدالة الضريبية مرتبط بكل من العدالة والضريبة، فإنَّ صعوبات تحديد هذا المفهوم ترجع إلى عدم تحديد مفهوم العدالة ذاته، إضافة لبعض الإشكاليات المتعلقة بمفهوم الضريبة.

بناء على ذلك سنبحث الإشكاليات المتعلقة بمفهوم العدالة (الفصل الأول)، ثم ننتقل بعدها للإشكاليات المتعلقة بمفهوم الضريبة (الفصل الثاني).

=- الجعويني، أحمد حافظ. (1967). اقتصاديات المالية العامة، ط:1، القاهرة: مصر. دار العهد الجديد للطباعة، ص87.
وراجع في ذلك أيضاً: فوزي، عبد المنعم. (1965). المالية العامة والسياسة المالية، الإسكندرية: مصر. دار المعارف، ص127.

[4] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص17.

الفصل الأول

الإشكاليات المتعلقة بمفهوم العدالة

يُعتبر تحديد مفهوم العدالة الضريبية من أصعب وأعقد الموضوعات التي واجهت علماء القانون والاقتصاد، فصعوبة تحديد مفهوم العدالة بحدِّ ذاته جعل تحديد مفهوم العدالة الضريبية أمراً صعباً، حيث اختلف مفهوم العدالة عبر الزمان، واختلفت النظرة إليها، وتعددت تعاريفها. كما أنَّ مفاهيم أخرى مشابهة للعدالة أو متفرعة عنها، كالإنصاف والعدل والمساواة والعدالة الاجتماعية، جعلت التفريق بينها وبين العدالة أمراً ليس باليسير، بل إنَّ بعض الكتّاب اختلطت لديهم هذه المفاهيم ببعضها واستعملوها لمعنى واحد، ألا وهو العدالة.

وبناء على ذلك، سنستعرض نسبية مفهوم العدالة في (المبحث الأول)، وارتباط مفهوم العدالة بمفهوم المساواة في (المبحث الثاني).

المبحث الأول

نسبية مفهوم العدالة

منذ فجر التاريخ والأصوات تملأ أجواء الكون للمطالبة بالعدالة. وعلى الرغم من أنَّ الجميع يلجؤون إليها في كل مناقشة للمسائل الاجتماعية، فنادراً ما نجد محاولات منظمة للإجابة على السؤال: ما هي العدالة؟ فالعدالة مفهوم جذاب؛ إذْ إنه المطلب الرئيس للناس، ومنذ قديم الزمان والبشرية جمعاء تتطلع إليه وتجاهد من أجل تحقيقه والوصول إليه، ومن أجل ذلك تتأكد أولوية العدالة وأسبقيتها على كل القيم والمثل خاصة فيما يتعلق بالدولة والنظم الاجتماعية[5]. لذلك تحتل المقولات المتعلقة بالعدالة والظلم مركز الصدارة في المناقشات السياسية الحديثة المتعلقة بالقانون والسياسة الاجتماعية، والتنظيم الاقتصادي[6].

وعلى الرغم من أنه ليس هناك مبدأ آخر كمبدأ العدالة مرموق في شؤون الحكومة أو نفوس البشر، إلا أنَّ مفهوم العدالة يثير كثيراً من الجدل[7]؛ إذْ إنه من الصعوبة تعريف العدالة أو الإجماع حولها، تماماً كالصعوبات التي تعترض محاولات تعريف بعض القيم كالخير والشر والجمال. فالعدالة لا تقف عند حدٍّ معين، ولا يستطيع الناس التوقف عن محاولة كونهم عادلين. ولا يستطيع أيّ مجتمع أنْ يصل إلى حالة الإشباع في تحقيق العدالة، لأنه لا يوجد حدٌّ نهائي لها[8].

وتختلف النظرة لمفهوم العدالة باختلاف الزمان والمكان، وتتعدد عند الفلاسفة والمفكرين وفقهاء القانون. وقد دخلت جميع المجتمعات الإنسانية في جدل كبير حول العدالة ومفاهيمها وسياقاتها، ولكنهم

---

[5] موسى، عاطف محمد. (2011). العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق "دراسة مقارنة". دكتوراه. كلية الحقوق. جامعة بنها. بنها: مصر. ص 59

[6] النجار، فتحي عبد الله، العدالة الاجتماعية .. علامة استفهام؟، ميدل إيست أون لاين. 5/ كانون الثاني/ 2016. الرابط:

http://www.middle-east-online.com/?id=33771

[7] Steuerle, E؛ And Equal (Tax) Justice for All?. P 257.

على الرابط:

https://www.urban.org/sites/default/files/steuerle-excerpt.pdf

تاريخ الدخول: 26/كانون الثاني/ 2016

[8] نظمي، فارس كمال. (2006، السبت 12 آب). مفهوم العدالة في الفكر الاجتماعي "من حمورابي إلى ماركس1". جريدة المدى العراقية، العدد 743، ص8، بغداد: العراق. مؤسسة المدى للنشر والتوزيع.

وضعوا متطلبات تحقيق العدالة ضمن مواثيقهم النظرية وبرامجهم العملية، بحسب خصائص واحتياجات كل مجتمع[9].

إذاً فمفهوم العدالة يكتنفه الغموض، حيث يرى البعض أنه يظلُّ تجريداً في عالم العقل لا سبيل لتطبيقه في عالم الواقع، وأنَّ ما جرى تطبيقه من العدالة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية ما هو إلا محاولات يُقصد من ورائها الحفاظ على الحقوق التي أقرها القانون الطبيعي والأخلاقي. ويذهب البعض مذهباً متفائلاً بقولهم إنَّ الطبيعة البشرية قد ارتقت عبر التاريخ، مما خلق لدى الإنسان نوعاً من الرقابة الذاتية التي تُلزمه باحترام قاعدة: "عامِل الآخرين مثلما تحب أنْ يعاملوك به". ثم أصبح يمتلك شعوراً داخلياً بالعدل. ويتبنى آخرون موقفاً نسبياً بقولهم إنَّ العدالة ما هي إلا تجلٍّ لنفوذ الأقوياء في أيِّ زمان. فالأفراد الأكثر قوة يصبحون الأكثر نجاحاً، وفي النهاية يقنعون أنفسهم والآخرين بأنَّ وسائلهم في تحقيق الأرباح والمحافظة على مكانتهم ليست مقبولة فحسب، ولكنها مرغوبة وأخلاقية وعادلة أيضاً[10].

نخلص مما سبق، أنَّ مفهوم العدالة يستقر في الذهن، ويقبله العقل والمنطق، إلا أنَّ تعريفه أو تحديد معناه على نحو مانع جامع يصعب الوصول إليه[11].

وبناء على هذا كله، سنتبيّن مفهوم العدالة في الأديان وعند الفلاسفة (المطلب الأول)، ثم نتحدث بعدها عن العدالة قانوناً وقضاء (المطلب الثاني)، وأخيراً نستعرض مفهوم العدالة الاجتماعية (المطلب الثالث).

---

[9] النجار، (2016).

[10] نظمي، (2006، السبت 12 آب). ص8.

[11] محمد، رمضان صديق. (2009). الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، القاهرة: مصر. دار النهضة العربية، ص305.
وفي معرض إظهاره لصعوبة تحديد مفهوم العدالة الضريبية، كتب الأستاذ "**ميريكو**" مقالاً منطلقاً من أنَّ العدالة الضريبية ترتكز على عناصر (مثل عمومية الضرائب والمساواة أمام الضريبة) لا يسهل تحديدها بدقة. ومما زاد من غموض مفهوم "العدالة الضريبية" هو ظهور نظريات يدعو البعض منها إلى ضرورة فرض الضريبة لا على أساس الدخل الحقيقي بل على أساس الدخل الذي يمكن الحصول عليه، ويدعو البعض الآخر إلى تقدير المساواة بين المكلفين وفقاً لمدى مساهتمهم في التنمية الاقتصادية، فتُفرض ضرائب مخففة على من يخلق منافع اجتماعية معينة وضرائب مشددة على من لا يخلق مثل تلك المنافع، فمبدأ المساواة لم يَعُدْ حيادياً؛ راجع في ذلك: نعوش، صباح. (1987)، الضرائب في الدول العربية، ط:1، بيروت: لبنان. المركز الثقافي العربي، ص133.

المطلب الأول

العدالة دينياً وفلسفياً

يشكل تحقيق العدالة أعظم هدف في الحياة الإنسانية، وهي غاية الشرائع السماوية. إضافة إلى أنها إحدى الأمور الخيّرة التي تسعى الأخلاق لتحقيقها للجنس البشري كي يعيش الإنسان حياة هنيئة[12].

ولأهمية موضوع العدالة، نتحدث عن المدلول الشرعي لها (الفرع الأول)، ثم ننتقل بعدها للمدلول الفلسفي (الفرع الثاني).

الفرع الأول

المدلول الشرعي للعدالة

قبل أنْ نتبين مدلول العدالة في الأديان، نمر سريعاً على مدلولها اللغوي. فالعَدْلُ في اللغة ما قام في النفوس أنه مستقيم، وهو ضدُّ الجور. وفي أسماء الله سبحانه: العَدْل، وهو الذي لا يميل به الهوى فيجور في الحكم. والعَدْلُ: الحُكْمُ بالحقِّ، والعَدْلُ من الناس: المَرْضِيُّ قولُه وحُكْمُه. والعَدالة والعُدولة والمَعْدِلة والمَعْدَلة، كلُّه: العَدْل[13].

ويقول الجرجاني: "العدالة في اللغة الاستقامة، وفي الشريعة عبارة عن الاستقامة على طريق الحق بالاجتناب عما هو محظور ديناً. والعَدل عبارة عن الأمر المتوسط بين طرفي الإفراط والتفريط، وفي اصطلاح النحويين خروج الاسم عن صيغته الأصلية إلى صيغة أخرى، وفي اصطلاح الفقهاء من اجتنب الكبائر ولم يُصر على الصغائر وغلب صوابه واجتنب الأفعال الخسيسة، وقيل العدل مصدر بمعنى العدالة وهو الاعتدال والاستقامة وهو الميل إلى الخلف"[14].

---

[12] لويد، د. (1981). فكرة القانون، ترجمة سليم الصويص، الكويت: الكويت. سلسلة عالم المعرفة، ص110.

[13] ابن منظور. (1988). لسان العرب، (ط:1)، مج: 9. باب العين، ص 83 – 84. بيروت: لبنان. دار إحياء التراث العربي.

[14] الجرجاني، علي بن محمد الشريف. (1985)، التعريفات، بيروت: لبنان. مكتبة لبنان، ص152.

وجاء في معجم الكليات[15]: "العدل أصله ضد الجَورْ. والعدالة لغة: الاستقامة.

وفي الشريعة: العدالة عبارة عن الاستقامة على الطريق الحق بالاختيار عما هو محظور ديناً. وهي نوعان:

ظاهرة: وهي ما ثَبت بظاهر العقل والدِّين لأنهما يحملانه على الاستقامة ويزجرانه عن غيرها ظاهراً.

وباطنة: وهي لا يدرك مداها لأنها تتفاوت فاعتبر في ذلك ما لا يؤدي إلى الحرج والمشقّة وتضييع حدود الشَّرع، وهو ما ظهر بالتجربة رجحان جهة الدِّين والعقل على طريق الهوى والشهوة بالاجتناب عن الكبائر وترك الإصرار على الصغائر".

وتُعتبر العدالة محور المعتقدات الأخلاقية في جميع الأديان، فهي الحل التشريعي والنفسي الذي يقترحه ذلك الدِّين لمعضلة البشر الأزلية: صراع الخير مع الشر. وبالتالي، فإنَّ جوهر أيّ دين يمكن اختزاله إلى أسلوب تناوله لموضوعة العدالة[16].

فقد عبّرت **البوذية** عن ضرورة تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال نبذ العبودية، حيث يقول بوذا: "لا تستسلموا لعبودية الذات فتقعوا في أعمالكم، واعلموا أنكم لا تَجْنون من المُرِّ عِنباً". في حين أنَّ **الكونفوشيوسيّة** ترى أنَّ الأخلاق فطرية الوجود عند الجنس البشري لا انفصام لها عنه مادامت الروح سارية في الجسد، متّخذةً من هذه الفطرية مساراً للوصول إلى أنَّ فعل الشر سببه الجهل في فعل الخير، أيْ أنَّ العدل موجود بالفطرة لدى البشر. أما **المسيحية** فقد شددت على أنَّ كل الأحكام ينبغي أنْ تُتخذ بعدالة. وعلى الإنسان أنْ يكون متيقظاً كيلا يسقط في أحكام الشر. فالله عادل، وسيقاضي كل الناس بالعدل طبقاً لأفعاله[17]. فجاء في الإنجيل: (أَيُّهَا السَّادَةُ، قَدِّمُوا لِلْعَبِيدِ الْعَدْلَ وَالْمُسَاوَاةَ، عَالِمِينَ أَنَّ لَكُمْ أَنْتُمْ أَيْضاً سَيِّداً فِي السَّمَاوَاتِ)[18]. وجاء أيضاً: (لأَنَّكَ عَادِلٌ فِي جَمِيعِ مَا صَنَعْتَ، وَأَعْمَالُكَ كُلُّهَا صِدْقٌ وَطُرُقُكَ اسْتِقَامَةٌ وَجَمِيعُ

---

[15] الحسني الكفوي، أبو البقاء أيوب بن موسى. (1981)، الكليات "معجم في المصطلحات والفروق اللغوية" القسم الثاني، ط:2. دمشق: سورية. منشورات وزارة الثقافة والإرشاد القومي، ص252 وما بعدها.

[16] نظمي، فارس كمال. (2006، السبت 26 آب). مفهوم العدالة في الفكر الاجتماعي (من حمورابي إلى ماركس2)، جريدة المدى، العدد 752، ص8، بغداد: العراق، مؤسسة المدى للنشر والتوزيع.

[17] المرجع السابق، ص8.

[18] الإنجيل، العهد الجديد، رسالة بولس الرسول إلى أهل كولوسي (4:1)

أَحْكَامِكَ حَقٌّ)[19].

وأما **<u>الإسلام</u>**، فقد عَدَّ العدالة مبدأً أساسياً يجب تحقيقه في جميع مظاهر النشاط الإنساني، إذْ يؤكد القرآن الكريم كثيراً على إقامة العدل بوصفه هدفاً في كل مجتمع إسلامي[20]. وقد وردت كلمة "عدل" فيه بمعانٍ متعددة[21]:

أولاً: العدل = الفدية، الفداء أو البدل. من ذلك قوله تعالى: ﴿وَاتَّقُوا يَوْماً لَّا تَجْزِي نَفْسٌ عَن نَّفْسٍ شَيْئاً وَلَا يُقْبَلُ مِنْهَا شَفَاعَةٌ وَلَا يُؤْخَذُ مِنْهَا عَدْلٌ وَلَا هُمْ يُنصَرُونَ﴾[22].

ثانياً: العدل = المِثل والجزاء. من ذلك قوله تعالى: ﴿أَوْ عَدْلُ ذَلِكَ صِيَاماً لِّيَذُوقَ وَبَالَ أَمْرِهِ﴾[23].

ثالثاً: العدل = الإنصاف، نقيض الجور. من ذلك قوله تعالى: ﴿إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَن تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُم بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُم بِهِ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعاً بَصِيراً﴾[24].

رابعاً: العدل = المرضيّ المستوي الطريقة، والفعل من ذلك "عدل" وقد ورد في التنزيل بعد "التسوية" للدلالة على خلق الحق البنية معدلة: متناسبة الأعضاء أو معدلة بما يسعدها من القوى. من ذلك قوله تعالى: ﴿يا أَيُّهَا الإِنسَانُ مَا غَرَّكَ بِرَبِّكَ الْكَرِيمِ. الَّذِي خَلَقَكَ فَسَوَّاكَ فَعَدَلَكَ﴾[25].

خامساً: يُقال للمشرك أنه يَعدِل بربه أيْ كأنه يُسوّي به غيره أو يُشرك به عدلاً أيْ مثلاً. من ذلك قوله تعالى: ﴿الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي خَلَقَ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ وَجَعَلَ الظُّلُمَاتِ وَالنُّورَ ثُمَّ الَّذِينَ كَفَرُوا بِرَبِّهِمْ يَعْدِلُونَ﴾[26].

---

[19] الإنجيل، العهد القديم، تتمة سفر دانيال (1: 27)

[20] المرجع السابق، ص8.

[21] الحكيم، سعاد. (1981). المعجم الصوفي، (ط:1)، بيروت: لبنان. دار دندرة، ص: 778 – 779.

[22] سورة البقرة، الآية 48.

[23] سورة المائدة، الآية 95.

[24] سورة النساء، الآية 58.

[25] سورة الانفطار، الآيتان 6 و7.

[26] سورة الأنعام، الآية 1.

وقد وردت العدالة أيضاً في العديد من الآيات الكريمة، من ذلك:

– ﴿أَفَغَيْرَ اللّهِ أَبْتَغِي حَكَماً وَهُوَ الَّذِي أَنزَلَ إِلَيْكُمُ الْكِتَابَ مُفَصَّلاً وَالَّذِينَ آتَيْنَاهُمُ الْكِتَابَ يَعْلَمُونَ أَنَّهُ مُنَزَّلٌ مِّن رَّبِّكَ بِالْحَقِّ فَلاَ تَكُونَنَّ مِنَ الْمُمْتَرِينَ. وَتَمَّتْ كَلِمَتُ رَبِّكَ صِدْقاً وَعَدْلاً لاَّ مُبَدِّلِ لِكَلِمَاتِهِ وَهُوَ السَّمِيعُ الْعَلِيمُ﴾ (سورة الأنعام، الآيتان: 114، 115).=

كما وردت كلمة "**العدل**" في أحاديث نبوية شريفة عديدة، منها:

"إِنَّ الْمُقْسِطِينَ عِنْدَ اللَّهِ عَلَى مَنَابِرَ مِنْ نُورٍ عَنْ يَمِينِ الرَّحْمَنِ وَكِلْتَا يَدَيْهِ يَمِينٌ الَّذِينَ يَعْدِلُونَ فِي حُكْمِهِمْ وَأَهْلِيهِمْ وَمَا وَلُوا"[27].

وأيضاً: "إِنَّمَا الْإِمَامُ جُنَّةٌ، يُقَاتَلُ مِنْ وَرَائِهِ، وَيُتَّقَى بِهِ، فَإِنْ أَمَرَ بِتَقْوَى اللهِ عَزَّ وَجَلَّ وَعَدَلَ، كَانَ لَهُ بِذَلِكَ أَجْرٌ، وَإِنْ يَأْمُرْ بِغَيْرِهِ كَانَ عَلَيْهِ مِنْهُ"[28].

وقد ظهرت العدالة – باعتبارها عاملاً من عوامل تطور القانون – في الشريعة الإسلامية تحت اسم "**الرأي**" أو "**الاجتهاد**". وقد كان للرأي دور مهم في تطور الشريعة الإسلامية، فهو مصدر خصب من مصادرها اعتمد عليه الفقهاء في استحداث كثير من الأحكام وفي تفسير نصوص الكِتاب والسُّنة. وكان مصدر العدالة في الفقه الإسلامي هو ما يرشد إليه العقل والذوق السليم، وهو ما اصطلح على تسميته باسم "**الرأي**"، في إطار الروح العامة والمبادئ العامة الواردة في الكتاب والسنة. ويُقصد بالرأي اصطلاحاً – كما عرّفه ابن القيّم –: "ولكنهم خصّوه – أيْ الرأي – بما يراه القلب بعد فكرٍ وتأمل وطلب لمعرفة وجه الصواب مما تتعارض فيه الأمارات، ولا يقال أيضاً للأمر المفعول الذي لا تختلف فيه العقول ولا تتعارض فيه

=– ﴿وَضَرَبَ اللّهُ مَثَلاً رَّجُلَيْنِ أَحَدُهُمَا أَبْكَمُ لاَ يَقْدِرُ عَلَى شَيْءٍ وَهُوَ كَلٌّ عَلَى مَوْلاهُ أَيْنَمَا يُوَجِّههُّ لاَ يَأْتِ بِخَيْرٍ هَلْ يَسْتَوِي هُوَ وَمَن يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَهُوَ عَلَى صِرَاطٍ مُّسْتَقِيمٍ﴾ (سورة النحل، الآية 76).

– ﴿إِنَّ اللّهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَالإِحْسَانِ وَإِيتَاء ذِي الْقُرْبَى وَيَنْهَى عَنِ الْفَحْشَاء وَالْمُنكَرِ وَالْبَغْيِ يَعِظُكُمْ لَعَلَّكُمْ تَذَكَّرُونَ﴾ (سورة النحل، الآية 90).

– ﴿فَلِذَلِكَ فَادْعُ وَاسْتَقِمْ كَمَا أُمِرْتَ وَلَا تَتَّبِعْ أَهْوَاءهُمْ وَقُلْ آمَنتُ بِمَا أَنزَلَ اللَّهُ مِن كِتَابٍ وَأُمِرْتُ لأَعْدِلَ بَيْنَكُمُ اللَّهُ رَبُّنَا وَرَبُّكُمْ لَنَا أَعْمَالُنَا وَلَكُمْ أَعْمَالُكُمْ لا حُجَّةَ بَيْنَنَا وَبَيْنَكُمُ اللَّهُ يَجْمَعُ بَيْنَنَا وَإِلَيْهِ الْمَصِيرُ﴾ (سورة الشورى، الآية 15).

– ﴿يا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُواْ شَهَادَةُ بَيْنِكُمْ إِذَا حَضَرَ أَحَدَكُمُ الْمَوْتُ حِينَ الْوَصِيَّةِ اثْنَانِ ذَوَا عَدْلٍ مِّنكُمْ أَوْ آخَرَانِ مِنْ غَيْرِكُمْ إِنْ أَنتُمْ ضَرَبْتُمْ فِي الأَرْضِ فَأَصَابَتْكُم مُّصِيبَةُ الْمَوْتِ تَحْبِسُونَهُمَا مِن بَعْدِ الصَّلاَةِ فَيُقْسِمَانِ بِاللّهِ إِنِ ارْتَبْتُمْ لاَ نَشْتَرِي بِهِ ثَمَناً وَلَوْ كَانَ ذَا قُرْبَى وَلاَ نَكْتُمُ شَهَادَةَ اللّهِ إِنَّا إِذاً لَّمِنَ الآثِمِينَ﴾ (سورة المائدة، الآية 106).

– ﴿إِنَّ اللّهَ يَأْمُرُكُمْ أَن تُؤدُّواْ الأَمَانَاتِ إِلَى أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُم بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُواْ بِالْعَدْلِ إِنَّ اللّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُم بِهِ إِنَّ اللّهَ كَانَ سَمِيعاً بَصِيراً﴾ (سورة النساء، الآية 58).

– ﴿وَإِن طَائِفَتَانِ مِنَ الْمُؤْمِنِينَ اقْتَتَلُوا فَأَصْلِحُوا بَيْنَهُمَا فَإِنْ بَغَتْ إِحْدَاهُمَا عَلَى الأُخْرَى فَقَاتِلُوا الَّتِي تَبْغِي حَتَّى تَفِيءَ إِلَى أَمْرِ اللَّهِ فَإِنْ فَاءتْ فَأَصْلِحُوا بَيْنَهُمَا بِالْعَدْلِ وَأَقْسِطُوا إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُقْسِطِينَ﴾ (سورة الحجرات، الآية 9).

– ﴿وَإِنْ خِفْتُمْ أَلاَّ تُقْسِطُواْ فِي الْيَتَامَى فَانكِحُواْ مَا طَابَ لَكُم مِّنَ النِّسَاء مَثْنَى وَثُلاَثَ وَرُبَاعَ فَإِنْ خِفْتُمْ أَلاَّ تَعْدِلُواْ فَوَاحِدَةً أَوْ مَا مَلَكَتْ أَيْمَانُكُمْ ذَلِكَ أَدْنَى أَلاَّ تَعُولُواْ﴾ (سورة النساء، الآية 3).

[27] صحيح مسلم، الإمارة 1827.

[28] صحيح مسلم، الإمارة 1841.

الأمارات أنه رأي وإنْ احتاج إلى فكر وتأمل كدقائق الحساب ونحوها". ويتبين لنا من هذا التعريف أنَّ للرأي معنى قريباً من المعنى الذي نفهمه من كلمة "العدالة"، وبعبارة أخرى ما يرشد إليه الذوق السليم مما في الأمر من عدل وظلم[29].

فالعدالة فكرة غريزية فطرية مرتبطة بفكرة النظام "الأمن" الغريزية أيضاً، والنابعة من الكينونة الاجتماعية للإنسان، حيث لا أمن ولا نظام بغير العدالة ولا يقال ثمة عدالة إذا لم تحقق الأمن والنظام في المجتمع، وهذه الغريزة قد فطر الله عباده عليها[30].

إذاً فالأديان عامة، تتفق على عَدِّ الفعل الإلهي عادلاً بشكل مطلق، ومنزَّهاً عن الجور والتعسف. أما المظالم على الأرض فهي سيئات من صنع البشر، لا بدَّ من محاسبتها والتكفير عنها، فإنْ لم يحدث ذلك عاجلاً في الحياة الدنيا، فسيحدث بالتأكيد في الحياة الآخرة. فالأديان بهذا الوصف، تشجّع على الاعتقاد بالعدالة النهائية للعالم، باعتبار أنَّ العدالة هي الغاية الأخيرة من هذا الوجود، أما المظالم الآنية فما هي إلا خطايا وذنوب مؤقتة تنتظر العقاب أو التصحيح[31].

الفرع الثاني

المدلول الفلسفي للعدالة

ينطوي مفهوم العدالة على دلالات فلسفية عديدة ومختلفة، يجعلها تشكّل نقطة اهتمام العديد من الفلاسفة خلال أزمنة مختلفة، حيث يتم بحثها ضمن فرع الأخلاق.

وتتأسس العدالة على النظرة للفرد على أنه "إنسان" يتساوى في إنسانيته مع الآخرين، وأنَّ البشر وإنْ

---

[29] راجع في ذلك: أبو طالب، صوفي. (2007). تاريخ النظم القانونية والاجتماعية. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية، ص228 وما بعدها.

[30] شربا، أمل، وزيدان، مؤيد. (2017)، علم الاجتماع القانوني. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق – التعليم المفتوح، ص 173.

[31] نظمي، (2006، السبت 26 آب). ص8.

اختلفوا في الثروة والدِّين واللغة، فإنهم جميعاً يشتركون في كونهم بشراً[32].

وإنَّ اعتبار العدالة فكرة مجردة ومطْلقة كامنة في الجنس الإنساني، ويقتصر دور العقل على الكشف عنها والتعرُّف عليها، لم تظهر إلا في عصور متأخرة نسبياً بعد ارتقاء الأخلاق في عهد التقاليد الدينية. فمنذ ذلك العهد بدأ الناس يشعرون بضرورة التعادل بين ما يأخذون وما يعطون، وبضرورة المساواة بين سائر أفراد المجتمع[33]، والملاحظ أنَّ تاريخ الأفكار المتداولة عن العدالة في جانب كبير منه، هو تاريخ التغيرات التي تحصل في الطريقة التي تفهم بها بيئة المجتمعات[34].

ويرى الفقيه الألماني "**ستاملر**" أنَّ العدالة هي المبدأ الأساسي، ولكنه يعتقد أنها تختلف حسب الظروف، ويرى أنَّ كل مجتمع بحاجة إلى أمرين هما: قواعد لاحترام الآخرين، وقواعد للتعاون، وإنَّ تحقيق هذين الهدفين، يختلف بحسب اختلاف الزمان والمكان، ويرى أنَّ المبادئ التي زعم الفلاسفة أنها خالدة ليست كذلك، بل هي متغيرة حسب الظروف، إنما الخالد هو العدالة والتطلّع لتحقيقها[35].

وفي الواقع، فإنّ الأساطير لعبت دوراً في تحديد مفهوم العدالة منذ زمن بعيد عند بعض الشعوب. **فالأساطير اليونانية** القديمة مثلاً، كانت تصور "زيوس" إلهاً للعدالة. فتغنى الشعراء بالعدالة، وكانوا يرون أنَّ التشريعات التي يصدرها الملوك وفق ما جرى به التقليد والعرف مستوحاة من الإله "زيوس" مصدر كل عدالة أرضية، وبالتالي متضمنة كل ما هو عادل، وتبعاً لذلك فالقانون هو العدل والسلطة والنظام. وفي مرحلة لاحقة طبّق اليونانيون نظرية الأعداد للفيثاغورثيين على فكرة العدل، حيث قالوا أنَّ العدل فكرة حسابية أو مساواة بين الأعداد؛ فالعدل هو أنْ تردَّ عدداً من الوحدات مساوياً لما أخذت، وتوقيع العقوبة على المجرم بقدر جرمه .. إلخ[36].

---

[32] زايد، أحمد. (2011، نيسان). دولة العدل الاجتماعي – مركزية القيمة ولا مركزية الحكم. أوراق للحوار. الإصدار الأول. ص 5، القاهرة: مصر. مجلس الوزراء – مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار.

[33] أبو طالب، (2007). ص215.

[34] جونستون، د. (2012). مختصر تاريخ العدالة. ترجمة: مصطفى ناصر. الكويت: الكويت. المجلس الوطني للثقافة والفنون والأدب، ص54.

[35] واصل، محمد. (2011). المدخل إلى علم القانون. دمشق: سورية. منشورات كلية الحقوق في جامعة دمشق، ص204.

[36] مرقس، سليمان. (1999). فلسفة القانون "دراسة مقارنة". بيروت: لبنان. مكتبة صادر. ص32.

وحاولت الفلسفة بمختلف مذاهبها، ومنذ بداياتها، أنْ تبحث في ماهية العدالة. وقد سلَّم الفلاسفة بأنَّ العدالة هي إحدى الفضائل الأربع الكبرى: الحكمة والشجاعة والعفَّة والعدالة[37]، ويرى البعض منهم أنها الفضيلة الأولى للمؤسسات الاجتماعية، وهي الحقيقة للأنظمة الفكرية[38].

فإذا تحقق العدل بين الناس ازدهرت الفضائل الأخرى كالسعادة والمساواة والرضا وحبّ الخير والسلام[39]. ولعلَّ القول بأنَّ "العدلُ أساسُ الحُكْم" يؤسِّس لهذه النظرة للعدل بوصفه الفضيلة الأولى؛ فبتأسيس الحكم على العدل تنتشر في المجتمع روح السلام الاجتماعي، وتصبح العلاقة بين الحكام والمحكومين مؤسَّسة على الاتفاق والرضا والثقة المتبادلة. أما إذا تفشّى الظلم وحلَّ الفساد في الأرض، تعجز الحكومات مهما كانت قوتها عن أنْ تقود دفّة الأمور نحو مجتمع مستقر[40].

وللعدالة باعتبارها فضيلة جانبان: أحدهما فردي، والآخر اجتماعي. فإذا نظرنا إليها من جانبها الفردي دلّت على هيئة راسخة في النفس تَصْدُر عنها الأفعال المطابقة للحق. وجوهرها الاعتدال، والتوازن، والامتناع عن القبيح، والبعد عن الإخلال بالواجب[41]. وإذا نظرنا إليها من جانبها الاجتماعي دلّت على احترام حقوق الآخرين، وعلى إعطاء كل ذي حق حقه[42].

والعدالة عند بعض الفلاسفة عدالتان[43]:

---

[37] مجمع اللغة العربية. (1983). المعجم الفلسفي. القاهرة: مصر. الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية، ص117.

[38] وهذا رأي الفيلسوف جون رولز، انظر في ذلك: رولز، ج. (2011). نظرية في العدالة. ترجمة: ليلى الطويل. دمشق: سورية. منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب – وزارة الثقافة. ص29.

[39] ويرى أرسطو أنَّ العدل يشمل كل الفضائل وهو الأساس الذي يجب أنْ تقوم عليه الدولة لتحقيق الغاية منها وهي الخير العام للمجموع والخير الخاص لكل فرد.

راجع في ذلك: تناغو، سمير. (2014). جوهر القانون، (ط:1). الإسكندرية: مصر. مكتبة الوفاء القانونية، ص27.

[40] زايد، (2011، نيسان). ص7.

[41] صليبا، جميل. (1982). المعجم الفلسفي، ج2. بيروت: لبنان. دار الكتاب اللبناني، ص59.

[42] يرفض **سقراط** تفسير العدالة على أنها إعطاء كل ذي حق حقه، وذلك في جدله الشهير مع **بوليمارخس** في كتاب "**جمهورية أفلاطون**"، حيث يعطي مثلاً عن ذلك بقوله: "إذا استعار إنسان من صديقه أسلحة خطرة، وصديقه سليم العقل، فليس من العدالة أنْ يردها له، وقد أصيب في عقله، وصار في وجودها في يده خطراً على حياته"؛ راجع في ذلك: أفلاطون. (1929). جمهورية أفلاطون. ترجمة: حنا خباز، بيروت: لبنان. منشورات دار أسامة. ص13 وما بعدها.

[43] صليبا، (1982). ص58 وما بعدها.

– عبد الكريم، فارس حامد. القانون والعدالة. 26/آب/2014. الرابط:=

الأولى: عدالة المعاوضة (أو التبادلية): تتعلق بتبادل المنافع بين الأفراد على أساس المساواة (المساواة هنا فعلية)، كما في عقود البيع، والشراء، وسائر المعاملات، فتضع كل طرف في مركز مساوٍ للآخر، ولا يُعتدُّ هنا بالاعتبارات الخاصة بكل فرد.

الثانية: عدالة التوزيع (أو القسمة): تتعلق بقسمة الأموال والكرامات على الأفراد بحسب ما يستحقه كل واحد منهم، ومعنى ذلك أنَّ العدالة التوزيعية (أي المساواة القانونية)[44] تنظم علاقات الأفراد بالدولة. وهي تُعالِج الحالات المتساوية معالجة متساوية، ويترتب على ذلك أنه إذا وُجِد شخصان غير متساويين، وجب ألا يحصلا على ما هو متساوٍ[45].

وقد نشأ خلاف رئيس بين المذاهب الفلسفية، حول تحديد أيّ الفكرتين لها الأسبقية على الأخرى في تحديد ماهية العدالة: فكرة "**الحق**"[46] أم فكرة "**الخير**"؟ وعلى أساس هذا الجدال حول فكرتي الحق والخير، يمكن تصنيف آراء الفلاسفة في ماهية العدالة ضمن ثلاثة منظورات رئيسة:

---

http://www.inciraq.com/pages/view_page.php?id=14025

وراجع أيضاً: شربا، وزيدان. (2017). ص167 وما بعد.

[44] إنَّ المساواة القانونية تعني تكافؤ الفرص أو الإمكانيات فقط دون الإمكانيات المادية. ومن ثم تكون المساواة القانونية – سواء كانت نسبية أم مطلقة – غير متنافية مع قيام عدم المساواة الفعلية بين أفراد الجماعة الواحدة. فالطبيعة قد فرّقت بين الأفراد في القدرات والمواهب، إذ قترت على البعض بينما كانت كريمة مع الآخرين. وقد نتج عن ذلك تفاوت فعلي أو عدم مساواة في الظروف الواقعية. ولم يكن تقرير المساواة القانونية بين الأفراد ليمنع من استمرار؛ بل وتأكيد، عدم المساواة الفعلية بينهم الناتجة عن اختلاف ظروفهم المادية والطبيعية. راجع في ذلك: بدوي، ثروت. (1970). النظم السياسية (ج:1، النظرية العامة للنظم السياسية). القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص 408 وما بعدها.

[45] ويذهب خطيب روما الشهير "شيشرون" إلى القول في هذا المعنى: (إنَّ العدالة التي تساوي بين خيار الناس وأشرارهم هي ستار للظلم). انظر في ذلك: مرقس، (1999)، ص76.

[46] إذا كان مفهوم "إعطاء كل ذي حقٍّ حقَّه" يقوم على فكرة أنَّ استحقاق الإنسان لحقه يعود لمجرد كونه إنساناً، سميت عندها العدالة بـ "**العدالة الطبيعية**". أما إذا كان استحقاق الإنسان لحقه يقوم على قاعدة عامة يقبلها مجتمعه، سميت عندها العدالة بـ "**العدالة الاتفاقية**". وإذا كان هذا الحق يستند إلى قاعدة تجعل من ينتهكها مسؤولاً عن فعله أمام سلطة عمومية سُميت عندها "**العدالة القانونية**". وتشير "**عدالة التبادل**" إلى تلك العلاقات التعاقدية التي تلزم كل فرد أنْ يعطي غيره حقه كاملاً دون التفات لقيمته الشخصية أو مكانته الاجتماعية؛ بينما تحكم "**العدالة التوزيعية**" توزيع المكافآت وتعيين العقوبات، أي تحدِّد استحقاقات الفرد من مكافأة أو قصاص. وتعني "**العدالة الاجتماعية**" نوعاً من المساواة له أهميته الجوهرية في تحقيق الصالح العام. وتتمثل "**العدالة السياسية**" في وجود دستور يضمن توزيع الحرية السياسية والمساواة الاجتماعية والحقوق الطبيعية. أما "**العدالة الاقتصادية**" فتتحقق إذا ما نجح النظام الاقتصادي في إشراك جميع الأفراد في الحياة الاقتصادية، وفي توزيع الثروة عليهم بنسب تتناسب مع عملهم وإسهامهم في الإنتاج العام. وتتوخى "**العدالة الجنائية**" الدفاع عن المجتمع ضد الجريمة، وفي الوقت نفسه تقويم سلوك الجاني الذي خرج عن إطار المجتمع، مع ضمانها لكل متهم في أنْ يتمتع بمحاكمة تتيح له الحق الكامل في الدفاع عن نفسه حتى تنتهي المحاكمة إلى قرار سليم سواء بالإدانة أو بالبراءة. وفي علم النفس يُستخدم مصطلح "**العدالة الاجتماعية**" لوصف شعور معظم الناس بوجوب أنْ ينال الجميع استحقاقهم على أساس حاجاتهم وجهودهم. راجع في ذلك: نظمي. (2006، السبت 12 آب)، ص8.

أولاً – المنظور الوضعي:

يرى هذا المنظور أنَّ "القوي على حق"، فلا يعترف بشيء اسمه العدل أو عدم العدل، بل يؤمن بأنَّ القانون الوضعي هو قانون عادل طالما أقرته الدولة، ويصبح غير عادل إذا لم يتفق مع آراء الدولة وأهدافها[47].

ويُعَدُّ **السفسطائيون**[48] في الألف الأول قبل الميلاد، من أقدم مناصري هذا المنظور، بقولهم: إنَّ كل ما يؤدي إلى نفع الطبقة الحاكمة هو في مصلحة المحكومين، وبالتالي فإنَّ منفعة الأقوى هي العدالة عينها[49]. أي أنهم أنكروا العدل المطلق وقالوا أنه نسبي، واعتبروا أنَّ القانون إنما هو إرادة القوي[50].

أما "**هوبز**"[51] فوضع مفهوماً محدداً للعدالة بقوله: "الظلم هو خرق القواعد العامة". فعلى الرغم من استناده إلى نظرية العقد الاجتماعي ورجوعه في ذلك إلى طبيعة الإنسان في حالة الفطرة الأصلية، فإنه اعتنق فكرة السلطان المطلق، وذهب إلى أنَّ القانون وليد إرادة السلطان القوي، فالخير والعدل هو ما يراه السلطان. وبالتالي فلا محل في تفكير "**هوبز**" لفكرة قانون طبيعي يستنبطه العقل القويم ويكون مقياساً للقوانين الوضعية، ولا محل لحقوق طبيعية يلتزم السلطان برعايتها. فالعدالة من وجهة نظر "**هوبز**" هي الطاعة للقوي القادر على أنْ يجعل نفسه مطاعاً[52].

ثانياً – المنظور الطبيعي:

يُعتبر القانون الطبيعي القانون الأزلي الشامل الذي يضم مجموعة من القواعد السامية العامة الخالدة التي توحي بمقاييس مطلقة للحق والعدل. وهو ليس من خلْق الإنسان، وإنما وليد قوة مهيمنة غير منظورة،

---

[47] نظمي، (2006، السبت 12 آب)، ص8.

[48] يستخدم مصطلح "**السفسطة**" للدلالة على أي جدال أو نقاش يقوم على النفاق، ويقصد بها أيضاً التلاعب بالألفاظ لطمس الحقائق والإجابة على السؤال بسؤال.

[49] وهو مفهوم منتقَد من قِبل سقراط؛ انظر في ذلك: أفلاطون، (1929)، ص23 وما بعدها.

[50] انظر في ذلك: مرقس، (1999)، ص 48.

[51] توماس هوبز: (1588م – 1679م) يُعَدُّ أحد أكبر فلاسفة القرن السابع عشر في انكلترا وأكثرهم شهرة خصوصاً في المجال القانوني، حيث كان بالإضافة إلى اشتغاله بالفلسفة والأخلاق والتاريخ، فقيهاً قانونياً ساهم بشكل كبير في بلورة كثير من الأطروحات التي تميز بها هذا القرن على المستوى السياسي والحقوقي.

[52] المرجع السابق، ص140.

يستطيع العقل الكشف عنه للاهتداء بمبادئه. ويعتبر الفيلسوف اليوناني "**هرقليطس**"[53] أول القائلين بفكرة القانون الطبيعي[54].

واستنبط "**سقراط**"[55] من استقراء القواعد القانونية الجزئية التي تحكم علاقات الناس في المجتمع أصلاً عاماً تصدر عنه تلك القواعد جميعها هو "**فكرة العدل**" الذي يقتضي نظام الكون أنْ يلتزمه الناس في علاقاتهم. فالعقل يملي على الناس التزام العدل في علاقاتهم، وعلى المرء أنْ يلتزم كل ما هو عادل ولو لم يفرضه القانون. ويجب عليه اتباع القوانين المفروضة الموضوعة لافتراض العدالة فيها، ولأنَّ المواطن الصالح يجب عليه احترام القوانين ولو كانت سيئة حتى لا يشجع المواطن غير الصالح على عدم احترام القوانين الصالحة[56].

كما يُعَدُّ "**أفلاطون**"[57] من أوائل المدافعين عن القانون الطبيعي للعدالة. فالكون في منظوره كلٌ منسجم تهيمن عليه (سماءٌ) من المُثل الخالصة غير المخلوقة وغير القابلة للتغيير. والفضيلة ما هي إلا صورة المقاييس العُلوية المتمركزة حول مثال (الخير)، التي ينظمها مثال (العدالة). ويتحدث "**أفلاطون**" عن العدل، والنظام والدولة العادلة "المثالية". هذه الدولة مؤلفة من طبقات ثلاث، ويُشبّه "**أفلاطون**" طبقات المجتمع بالذات أو النفس الإنسانية، منها العاقلة تتميز بالإرادة، والأخرى الشهوانية تتميز بالشهوات، وكل طبقة ترتبط بجزء من جسم الإنسان، وبفضيلة إنْسانية، هي:

1 – طبقة التجار والحرفيين: وهم البطن في جسم الإنسان، وفيه تكمن الشهوات، هذه الطبقة ترتبط بفضيلة ضبط النفس والاعتدال.

---

[53] فيلسوف يوناني من إفسوس، ازدهر في الفترة حوالي 500 ق.م. قدّم نظريات فريدة، صاغها بلغة أشبه بلغة الكهنة. أكثر ما اشتهر به هي آراؤه حول التغيّر المستمر للأشياء، وأنَّ الأضداد متطابقة، وأنَّ النار هي الأساس المادي للعالم.

[54] انظر في ذلك: أبو العيال، أيمن. (2006). القانون الطبيعي. الموسوعة القانونية المتخصصة. مج: 15، ص178، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

[55] فيلسوف يوناني، عاش بين عامي 470 ق.م – 399 ق.م، لم يترك وراءه أي كتابات منشورة، لذلك كلُّ ما لدينا هو قصص منقولة عنه بشكل غير مباشر كتبها طلابه ومعاصروه، وأشهرها محاورات أفلاطون.

[56] مرقس. (1999). ص51.

[57] هو فيلسوف يوناني، عاش بين عامي 427 ق.م – 347 ق.م. وكان طالباً عند سقراط ومعلماً لأرسطو، وقد تناولت كتبه موضوعات العدل والجمال والمساواة، كما تضمنت نقاشات في علم الجمال والسياسة والفلسفة واللاهوت وعلم الكونيات وعلم المعرفيات وفلسفة اللغة.

2 – طبقة الحراس: وهم القلب في جسم الإنسان، وفيه العاطفة، ترتبط بفضيلة الشجاعة.

3 – طبقة الفلاسفة: وهم الرأس في جسم الإنسان، وفيه العقل، وهم الحكام والملوك، وترتبط بفضيلة الحكمة[58].

أما فضيلة "العدالة" – بالنسبة لأفلاطون – فترتبط بكل المجتمع؛ لأنَّ المجتمع العادل والدولة العادلة، هي التي يقوم كل فرد فيها بالعمل الخاص بطبيعته، فالعامل يعمل، والجندي يحرس، والحاكم يحكم. فالعدالة ليست القوة المجردة، وليست ملكاً للأقوياء، إنما هي تعاون كل فئات المجتمع تعاوناً متوازناً يحقق الخير والسعادة للجميع[59].

ويرى "**أرسطو**"[60] أنَّ العدل هو القانون الطبيعي الذي يجب أنْ توضع على أساسه القوانين الصادرة عن إرادة المشرع. كما أنَّ العدل هو الأساس الذي تستمد منه هذه القوانين قوتها الملزمة للأفراد. فالعدل يقتضي إطاعة القوانين التي تسنها الدولة. وهنا لا يخلط "**أرسطو**" بين العدل (وهو القانون الطبيعي) وما يصدر عن إرادة المشرع وهو القانون الوضعي؛ فهذا الأخير يستمد قوته الملزمة وأسباب وجوده من العدل (وهو القانون الطبيعي). فالعدل هو إذن القانون العقلي الذي يدركه العقل السليم وهو ما يجب أنْ يستوحيه المشرع عند وضع القوانين المختلفة التي يلزم بها الأفراد[61]. وبذلك تكون العدالة عند "**أرسطو**" فضيلة تامة لكونها يجب أنْ تكون في خدمة الغير والآخر قبل أنْ تكون خدمة لأنانية الفرد. ويكون العدل هو النظام الكامن في الطبيعة ذاتها، فيلاحظ أنَّ الطبيعة مثلاً جعلت الأشخاص الكبار أكثر نضجاً من الصغار، والرجال أقوى من النساء؛ وهو ما يعني أنَّ العدل هو ما رسمته الطبيعة فيما وضعته من نظام لعلاقات

---

[58] علاء الدين، بكري. (2010). أفلاطون، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:2، ص929، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.
وراجع في ذلك أيضاً: جونستون، (2012)، ص 65.

[59] مرقس، (1999)، ص61.

[60] فيلسوف يوناني، عاش بين عامي 384 ق.م – 322 ق.م، وهو تلميذ أفلاطون ومعلم الإسكندر الأكبر. أسس مدرسة ليسيوم ومدرسة الفلسفة المشّائية والتقاليد الأرسطية، ويُعَدُّ أحد أعظم المفكرين. تغطي كتاباته مجالات عدة، منها الفيزياء والميتافيزيقيا والشعر والمسرح والموسيقى والمنطق والبلاغة واللغويات والسياسة والحكومة والأخلاقيات وعلم الأحياء وعلم الحيوان.

[61] تناغو، (2014)، ص 28 وما بعد.

الناس في المجتمع[62].

بالإضافة إلى كل ما سبق، فإنَّ "**أرسطو**" يفرّق بين "العدالة الكاملة" و"العدالة الجزئية". فالعدالة الكاملة هي من مزايا شخصية الإنسان، وهي الفضيلة التي يُظهرها البشر في علاقاتهم بعضهم مع البعض ما دام هذا التفاعل بين البشر يهدف للارتقاء إلى مستوى الحياة الصالحة ويقود إلى تحقيق السعادة للأفراد الذين ينتمون إلى الوسط السياسي ككل. ومقابل ذلك، فإنَّ العدالة الجزئية لها علاقة بتلك الحصة من المنافع التي ينبغي أنْ يحصل عليها الأفراد وكذلك الأعباء التي ينبغي عليهم تحملها. وفرَّق "**أرسطو**" بين العدالة و"التعامل بالمثل" ويؤكد على اختلافهما عن بعضهما البعض؛ فالتعامل بالمثل في كثير من الأحيان ليس مرادفاً لما هو عادل. وقسّم "**أرسطو**" العدالة – بمعنى الإنصاف في توزيع الحصص بين الأفراد – إلى "عدالة التوزيع" و"عدالة التصحيح". كما قسّم ما هو عادل بالمعنى السياسي إلى "العادل بطبيعته" "والعادل بالعرف"[63].

وكان "**كانت**"[64] أحد فلاسفة القانون الطبيعي، وأبرزهم بعد "**أرسطو**". والقانون الطبيعي لديه هو الأخلاق الطبيعية العالمية. ويتلخص في أمر واحد، هو الأمر المطلق الذي بمقتضاه يتصرف كل شخص التصرف الذي يصلح أنْ يكون قانوناً عالمياً، ومصدر القانون الطبيعي هو العقل الخالص؛ أي إرادة الإنسان الموجود في العالم العقلي[65].

أما "**جان جاك روسو**"[66] فوجّه نقداً قوياً للعلاقات الطبقية الإقطاعية والنظام الاستبدادي، وأيّد الديمقراطية البرجوازية والحريات المدنية والمساواة بين الناس بصرف النظر عن أصلهم. واعتقد أنه في (الدولة الطبيعية) تنتفي الحرب التي يشنها الإنسان ضد الإنسان، كما تسود أيضاً الصداقة والانسجام بين

---

[62] مرقس، (1999)، ص75.

[63] جونستون، (2012)، ص87 وما بعد.

[64] إيمانويل كانت: فيلسوف ألماني، عاش بين عامي 1724م – 1804 م، ويُعَدُّ أحد أهم الفلاسفة الذين كتبوا في نظرية المعرفة الكلاسيكية، كما يعتبر آخر فلاسفة عصر التنوير.

[65] تناغو، (2014)، ص59.

[66] كاتب وفيلسوف فرنسي، عاش بين عامي 1712 م– 1778م. برز في عصر التنوير، وكانت أفكاره ونظرياته في التعليم والدين مؤثرة ومثيرة للجدل. كما كانت له مساهمات في الموسيقى أيضاً.

الناس. وآمن "**روسو**" أنَّ الإنسان خيِّر بطبيعته، يميل للنظام والعدل، إلا أنَّ المجتمع يفسده. والمجتمع سيء وظالم لأنه لا يساوي بين الناس؛ لذلك من الواجب القضاء على المجتمع الجائر والظالم، والعودة إلى الطبيعة ليتفق الناس بعقد اجتماعي لإقامة مجتمع يتفق عليه الجميع، وتكون السيادة للشعب، ويتساوى فيه الناس، وتُنظَّم فيه الديانة والثروة والتربية ويقوم على المشاركة والتعاون والمساواة. ويقول "**روسو**": "أتصور وجود نوعين للتفاوت في الجنس البشري، **أحدهما** ما أسميه تفاوتاً طبيعياً أو فيزيقياً؛ لأنه من وضع الطبيعة، ويقوم على فارق السن والصحة وقوى الجسد وصفات النفس أو الروح؛ و**ثانيهما** هو ما يمكن تسميته بالتفاوت السياسي أو الأخلاقي؛ لأنه تابع لنوع من التوافق، ولأنه مبني على التراضي بين الناس، أو على الأقل، على إجازتهم إياه وسماحهم به. وهذا الأخير قائم على على امتيازات يتمتع بها بعض الناس إجحافاً بحقوق الآخرين، كأنْ يكون أصحاب تلك الامتيازات أوسع غنى وأعلى شرفاً أو أشد قوة، أو كأنْ يكونوا في وضع يمكنهم من فرض الطاعة على من هم دونهم"[67].

والملاحَظ أنَّ العقد الاجتماعي عند "**روسو**" هو العقد العادل، أو العقد العقلي، وليس العقد الإرادي. فإبرام هذا العقد كان مفروضاً بالضرورة على الأشخاص الذين أبرموه؛ لأنه في لحظة معينة تصبح الحالة البدائية ممكنة الاستمرار، وإلا لأدى استمرارها إلى هلاك الجنس البشري. ومن ناحية أخرى فإنَّ الناس غير أحرار في تحديد شروط هذا العقد؛ لأنَّ شروط هذا العقد محددة بواسطة طبيعة العقد لدرجة أنَّ أي تغيير فيها يجعلها باطلة وعديمة الأثر. وروح العقد الاجتماعي هي المساواة، وهكذا فإنَّ الإنسان يكسب من هذا العقد بقدر ما يفقد، ويأخذ أيضاً القوة اللازمة للمحافظة على حقه. أما إذا لم يتفق العقد الاجتماعي مع حكم العقل ومبادئ العدل التبادلي فإنه يكون باطلاً[68].

ثالثاً – المنظور النفعي:

يُؤْمِن هذا المنظور أنَّ عدْل الفكرة لا ينبع إلا من النتائج التي تحققها الأفكار، وعلى هذا فإنَّ عدالة الدولة

---

[67] روسو، ج. ج. (2009)، خطاب في أصل التفاوت وفي أسسه بين البشر، (ط:1). ترجمة: بولس غانم، بيروت: لبنان. المنظمة العربية للترجمة. ص 64.

[68] تناغو، (2014)، ص 87 – 88.

تتبع من نتائج تطبيقها للقوانين. فإذا كانت القوانين تؤدي إلى أهدافها المطلوبة منها فهي عادلة، وإذا لم تحقق أهدافها فهي غير ذلك[69].

وفي كتابه "**بحث في مبادئ الأخلاق**" عام 1751، افترض "**هيوم**"[70] أنَّ علاقات العدالة هي بالضرورة علاقات بين الناس المتساويين نسبياً على الأقل، حتى إذا كان هناك نوع من الكائنات الأخرى العاقلة، والتي هي دون مستوى البشر كثيراً في القوة الجسدية والعقل، ويحصل أنْ تختلط مع البشر، فإنَّ علاقاتنا مع أفراد ذلك النوع من الكائنات تكون علاقات الأمر والطاعة، وليست علاقات عدالة. وما دام جميع البشر تقريباً متساوين مع بعضهم في القوى الجسدية والعقلية، فينبغي أنْ تجري العلاقات بينهم بطريقة عادلة. ويفترض "هيوم" أنَّ المنفعة العامة هي المصدر الأصلي والوحيد للعدالة، وأنَّ التصورات عن النتائج المنفعية هي الأساس الوحيد في ضرورة العدالة[71].

أما "**ديوي**"[72] – وهو من مطوّري "الفلسفة الذرائعية" وصاحب مذهب الأداتية الذي ينظر إلى المفاهيم والقوانين والنظريات والأفكار بوصفها مجرد أدوات ووسائل لحل المشكلات – فانتقد الفكرة المثالية القائلة أنَّ هذا العالم يعمل على معاونة الخير وتحقير الشر. وعَدَّ مفاهيم "العدل المُطْلق" أو "المساواة المُطْلقة" أو "الحرية المُطْلقة" تعبيراً عن عوالم وهمية مثالية. فالأخلاق في نظره لا تكمن في إدراك الحقيقة، بل في الاستعمال الذي يَنتج عن إدراكها[73].

ودعا "**بنتام**"[74] – زعيم القائلين بـ "مذهب المنفعة" – إلى الأخذ بقواعد القانون وإخضاعها لاختبار

---

[69] نظمي، (2006، السبت 26 آب). ص8.

[70] ديفيد هيوم: فيلسوف واقتصادي ومؤرخ اسكتلندي، عاش بين عامي 1711م – 1776م، يُعَدُّ أبرز الشخصيات في الفلسفة الغربية وتاريخ التنوير الاسكتلندي. قامت فلسفته على عدم الثقة بالتأمل الفلسفي، ولكنه آمن أنَّ كل معرفة جديدة تأتي نتيجة للخبرة، وأنَّ كل الخبرات لا توجد إلا في العقل على شكل وحدات فردية من الخبرة.

[71] جونستون، (2012)، ص149 وما بعد.

[72] جون ديوي هو فيلسوف وعالم نفس أمريكي، وزعيم من زعماء الفلسفة البراغماتية، عاش بين عامي 1859م – 1952م، ويعتبر من أوائل مؤسسيها. كما يعتبر من أشهر أعلام التربية الحديثة على المستوى العالمي.

[73] نظمي، (2006، السبت 26 آب). ص8.

[74] جيرمي بينتام، عاش بين عامي 1748م – 1832م، وهو عالم قانون وفيلسوف انكليزي، ومصلح قانوني واجتماعي، وكان المنظّر الرائد في فلسفة القانون الأنكلوسكسوني. واشتهر بدعواته إلى النفعية.

حساب المنفعة بهدف زيادة سعادة الناس وإنقاص ما يعانونه. واعتمد "بنتام" كثيراً على أفكار "هيوم"، لكن نظريته كانت تتسم بالكثير من المغالاة[75].

وفي الوقت المعاصر، برز الفيلسوف "**جون رولز**" وقدم نظرته للعدالة في كتابه "**نظرية العدالة كإنصاف**"، وقد ظهرت نظريته كبديل للنظرية المنفعية عند "**ديفيد هيوم**" و"**آدم سميث**" و"**جيريمي بنتام**" و"**جون ستيورات ميل**" وغيرهم، والتي كانت مهيمنة إلى حد بعيد على الفكر السياسي والاقتصادي والاجتماعي الحديث في العالم الليبرالي. ويعلن "**رولز**" صراحة أنَّ نظريته في العدالة هي استمرار للمشروع التعاقدي الذي نظر له كل من "**روسو**" و"**لوك**" و"**هوبز**"، ولكنه يختلف عنهم في كونه لا يهدف إلى تأسيس المجتمع السياسي، وإنما إلى تأسيس مبادئ العدالة فقط. ويعرّف "**رولز**" المجتمع ذا التنظيم الجيد بأنه ذلك المجتمع الذي تم تصوره لضمان الخير لأفراده، ويتميز بكونه محكوم بتصور عمومي للعدالة. ففي هذا المجتمع يحترم كل فرد نفس مبادئ العدالة، التي يعرف أنَّ كل فرد آخر يحترمها بالقدر نفسه. كما أنَّ المؤسسات الاجتماعية القائمة تحترم هذه المبادئ وتجسدها؛ أي أنَّ هذه المؤسسات السياسية والاجتماعية يجب أنْ تعمل بكيفية تولّد في نفوس الأفراد الإحساس بالعدالة. والناس الذين يتصرفون وفقاً لمبادئ العدالة يتصرفون باستقلالية، ووفقاً للمبادئ التي تعبّر بالطريقة الأفضل عن طبيعتهم ككائنات أخلاقية وعقلانية. فالحرية الفردية عند "**رولز**" هي مصدر للعدالة الاجتماعية في المجتمع المعاصر[76].

واستناداً إلى أفكار "**رولز**"، فإنه يقال عن أنواع مختلفة كثيرة من الأشياء أنها عادلة وغير عادلة، ليس فقط القوانين والمؤسسات والأنظمة الاجتماعية، ولكن أيضاً أفعال معينة لأنواع كثيرة مثل القرارات والأحكام

---

[75] جونستون، (2012)، ص165.

[76] ياسين، البجداني. (2018، 17 كانون الثاني)، نظرية العدالة كإنصاف عند جون رولز: المنطلقات الفلسفية والمرتكزات الأساسية، مجلة حكمة. (29، آذار، 2018). الرابط:

https://hekmah.org/%D9%86%D8%B8%D8%B1%D9%8A%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B9%D8%AF%D8%A7%D9%84%D8%A9-%D9%83%D8%A5%D9%86%D8%B5%D8%A7%D9%81-%D8%B9%D9%86%D8%AF-%D8%AC%D9%88%D9%86-%D8%B1%D9%88%D9%84%D8%B2-/%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%86

والادعاءات. كما يتم وصف مواقف الأشخاص وميولهم – وكذلك الأشخاص أنفسهم – بالعدالة أو اللا عدالة.

ويرى "**رولز**" أنَّ العدالة واقع اجتماعي يتبلور من خلال المؤسسات، وتقوم على المبدأين الآتيين[77]:

1 – يجب على كل شخص أنْ يحصل على حق متساوٍ في نظام أكثر توسعاً للحريات الأساسية المتساوية لكل فرد من أجل أنْ ينسجم هذا الأمر مع النظام نفسه لكل فرد من الأفراد الآخرين.

2 – يجب على عدم المساواة الاجتماعية والاقتصادية أنْ تكون منظمة بصورة عقلانية، بحيث ينتظر أنْ تعود هذه اللا مساواة بالنفع على كل فرد، وأنْ تكون في وقت واحد مرتبطة بأوضاع ومهام متاحة للجميع.

مما تقدَّم نجد اختلاف مفهوم العدالة باختلاف الزمان والمكان، واختلاف نظرة الفلاسفة وأصحاب المذاهب الفلسفية لهذا المفهوم، وارتباطه عند البعض بالأساطير، وربطه بالآلهة. وبالتالي فإنَّ أياً من هذه المنظورات الفلسفية لم يُقدِّم حلاً متكاملاً لمشكلة ماهية العدالة، ولم يحصل اتفاق أو شبه إجماع على مفهوم العدالة، مما انعكس على عدم تحديد مفهوم العدالة الضريبية بحكم ارتباطه الوثيق بمفهوم العدالة.

المطلب الثاني

العدالة قانوناً وقضاء

تعددت تعريفات العدالة عبر الأزمنة واختلف مفهومها من مجتمع لآخر، وارتبطت بوجود القانون، كما شكّلت مادة دسمة تناولتها المحاكم بمختلفها في أحكامها. وتعدّى الأمر ذلك، فأصبحت تتضمنها الدساتير بين دفتيها.

وبناء عليه، ستنقسم دراستنا في هذا المطلب إلى فرعين، نتناول في الأول (العدالة قانوناً)، وفي الثاني (العدالة قضاءً).

---

[77] رولز، (2011)، ص92.

الفرع الأول

العدالة قانوناً

ارتبطت فكرة العدالة بالقانون منذ القِدم، حيث تُعتبر الغاية التي يسعى إليها القانون، وبدونها يكون القانون سخرية إنْ لم يكن تناقضاً[78]. وتُمثِّل العدالةُ الفضيلةَ الأساسية الأولى في المجتمع التي يَجزم الجميع بوجودها قبل وجود فكرة القانون والدولة، ومن ثم فهي المبدأ الأهم من المبادئ التي تحكم علاقة الفرد بالدولة[79]، بل أصبح من المسلّم به أنَّ مبدأ العدالة يجب أنْ يكون أساساً لكل عمل تقوم به الحكومة تجاه رعاياها[80].

ويقال إنَّ العدالة هي الأمُّ التي وَلَدت القانون، فهو يستمد منها صيغه وقواعده. ولكن بعض القواعد القانونية قد تبتعد عن قواعد العدالة لأسباب أهمها: أنَّ الصياغة الفنية لبعض الأوضاع الاجتماعية، بقصد تجريدها وتعميمها قد تبتعد بها – في بعض التطبيقات – عن قواعد العدالة. يضاف إلى ذلك أنَّ تطور المجتمع قد يجعل القواعد القانونية القائمة غير ملائمة لحكمه سواء لتقادم العهد عليها أو لقصورها عن مواجهة ما يجدُّ في المجتمع من علاقات. ومن أجل ذلك تتدخل العدالة لتعديل القواعد القانونية التي ظهرت شدتها وقسوتها أو التي دل تطبيقها على قصورها وعجزها عن حكم العلاقات الاجتماعية[81].

وتعتبر العدالة أُولى القواعد وأهم المبادئ المطبّقة في الدساتير والقوانين[82]. والأنظمة القانونية التي لا تعلن بشكل صريح أو ضمني مبدأ العدالة، ليست أنظمة قانونية. أما إذا أعلنت عنه ولم تحققه فهي من الناحية القانونية أنظمة قانونية معيبة. كما أنَّ القواعد القانونية والقرارات القضائية تُعتبر معيبة من الناحية

---

[78] لويد، (1981)، ص 109 و110.

[79] بوزيان، عليان. (2013). القيمة الدستورية لمبدأ العدالة الاجتماعية والحماية القضائية له "دراسة تطبيقية مقارنة على الدساتير العربية الحديثة". مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية. العدد: 10، ص107، الجزائر: الجزائر.

[80] الدقر، محمد رشيد. (1962). النظرية العلمية للضرائب. دمشق: سورية. جامعة دمشق. ص138.

[81] صوفي، (2007)، ص216.

[82] Steuerle, E. op.cit, P257.

القانونية إذا لم تُعلن مبدأ العدالة أو لم تحققه[83]، فالعدالة والقضاء متلازمان، أي لا عدالة بدون القضاء ولا قضاء بدون العدالة[84]. وكثيراً ما نجد القضاء ينص صراحة في أحكامه على هذا المبدأ.

أولاً – العلاقة بين العدالة والقوانين قديماً:

اعتمدت الشعوب على مبادئ العدالة وسيلة لتعديل نظمها القانونية أو لاستحداث نظمٍ جديدة. وقد كانت تلك المبادئ واحدة في جوهرها لدى مختلف الشعوب وإنْ اتخذت صوراً متعددة. وقد ذهب الفقهاء **الرومان** محتذين في ذلك حذو فلاسفة **الإغريق** إلى أنَّ القانون **JUS** يتكون من تطبيق مجموعة المبادئ التي أوحت بها الطبيعة إلى الإنسان في العلاقات التي تنشأ بين الناس في المجتمع بقصد تحقيق العدالة والمساواة بينهم. وهذا هو ما حدا بـ "**شيشرون**"[85] إلى القول بأنَّ القانون لا يستمد مبادئه من آراء الناس بل من الطبيعة ذاتها. والسبب في وجود قانون خاص بالرومان (أو بشعب معين) يسمى بـ "**القانون المدني**" وقانون آخر مشترك بين سائر الشعوب يسمونه بـ "**قانون الشعوب**"، وقانون ثالث يسمى باسم "**القانون الطبيعي**" إنما يرجع إلى اختلاف هذه القوانين الثلاث من حيث مصادرها ومن ثم اختلافها من حيث ما تتضمنه من أحكام، ومن حيث الجزاء الذي يطبق على من يخالف أحكامها، ومن ثم اختلافها من حيث مدى احترام الناس لها. وبناء على ذلك، فهناك تدرج ملحوظ في مصادر القانون: **فالقانون الطبيعي** يستمد أحكامه من الطبيعة ذاتها، من العدل والخير، أما **قانون الشعوب** فيستمد الجانب الأكبر من أحكامه من مبادئ الطبيعة، أما **القانون المدني** فيستمد أحكامه من مبادئ الطبيعة ومن غيرها. لذلك كانت أحكام القانون الطبيعي مثالاً يحتذى من جانب قانون الشعوب والقانون المدني، ومثالاً أعلى تحاول الإنسانية السير على هديه، كلما سنحت ظروفها بذلك. بل أصبح من حق القاضي – في عهد الإمبراطورية السفلى – أنْ يعتمد

---

[83] أليكسي، ر. (2013)، فلسفة القانون، ط:2، تعريب: كامل السالك. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية. ص72.

[84] الغطيمل، عبد الله بن حمد. (2006). صور من تنظيم القضاء وإدارة العدالة. أبحاث المؤتمر الدولي "القضاء والعدالة"، ج: 1، ط:1. ص9. الرياض: السعودية. جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية.

[85] هو ماركوس توليوس كيكرو، خطيب وسياسي وأديب روماني كبير، بل هو أشهر خطباء روما وأعظم كتاب اللغة اللاتينية الكلاسيكية على الإطلاق. ويُعَدُّ مرآة عصره، ومؤلفاته سجل حافل بأحداث زمانه وأخبار السياسة والمجتمع والفكر، لا غنى عنها لأي مؤرخ للقرن الأخير من العصر الجمهوري الروماني. كما يُعَدُّ من أغزر الكتاب إنتاجاً في العصور القديمة.

عليها فيما يصدره من أحكام إذا التبس عليه الأمر وعجز عن الاهتداء إلى نص قانوني يلائم الحالة المعروضة عليه. وهذا الاتجاه صدر به مرسوم من الإمبراطور قسطنطين أباح فيه صراحة للقاضي الالتجاء إلى مبادئ العدالة. وقد اعتمد الرومان على فكرة العدالة في استحداث كثير من الأفكار والمبادئ القانونية التي ليس لها سند من نصوص القانون، فقد لاحظ الفقهاء أنَّ أي مجتمع إنساني لا يستقيم أمره إذا أبيح لأي شخص فيه أنْ يستأثر بالغُنْم دون أنْ يتحمل الغُرْم. كما استعان الرومان بمبادئ العدالة لتخفيف حدة الرسميات والشكليات التي كانت تسود القانون الروماني. وظهر أثر فكرة العدالة في تفسير نصوص القانون والتصرفات القانونية، فالمبدأ القديم كان يقضي بالتمسك بحرفية النصوص، وقد كان هذا التطبيق الحرفي لنصوص القانون يؤدي، في بعض الحالات، إلى نوع من الظلم. وقد عبر الفلاسفة والفقهاء عن ذلك بقولهم: "المغالاة في الحق منتهى الظلم". ولذلك ظهر اتجاه جديد يقضي بعدم التمسك بحرفية النصوص، ويوجب مراعاة العدالة والمصلحة العامة في تفسير النصوص[86].

أما في **إنكلترا**، فقد ترتب على توحيد جهة القضاء وحصرها في المحاكم الملكية أنْ توحّد القانون واجب التطبيق. وقد سمي هذا القانون بـ "**القانون العام COMMON LAW**" وسبب هذه التسمية أنه عامّ التطبيق على كل السكان، تمييزاً له عن **القانون الكنسي** – الذي كانت تطبقه المحاكم الكنسية في القضايا التي كانت تختص بنظرها – وعن التقاليد العرفية العتيقة التي كانت تطبقها المحاكم الإقطاعية في المسائل التي كانت تختص بنظرها. وما إنْ استقر الأمر للمحاكم الملكية – بعد توحيد جهات القضاء والقانون الواجب التطبيق – حتى أصيب القانون العادي بنوع من العقم بحيث أصبح عاجزاً عن متابعة التطور الذي حدث في المجتمع، ويرجع ذلك إلى أسباب عديدة أبرزها تقديس مبدأ السوابق القضائية، وندرة تدخل المشرع. وكان لهذا الجمود أثر فعال في ظهور قانون العدالة، حيث تم تشكيل محكمة خاصة برئاسة مستشار الملك، وكانت هذه المحكمة غير مقيدة بقواعد القانون العادي، بل كان لها أنْ تحكم بما يطابق العقل والعدل. ومع مرور الوقت تكونت مجموعة من المبادئ القانونية بجانب قواعد القانون العادي.

---

[86] راجع في ذلك: صوفي، (2007)، ص216 وما بعدها.
– لويد، (1981)، ص109 وما بعدها.

ومجموعة تلك القواعد كوّنت "**قانون العدالة**". وهذه التسمية راجعة إلى أنَّ العدالة كانت هي المصدر الأهم لقواعد تلك القانون. ونسب المستشار مبادئ العدالة إلى الملك، صاحب الحق الأول في توزيع العدل بين رعيته. وهذا لا ينفي حقيقة أنه كان يستقيها من مبادئ القانون الطبيعي ومن مبادئ القانون الروماني. وأصبح في إنكلترا، منذ القرن الرابع عشر، نوعان من المحاكم: المحاكم العادية، ومحاكم العدالة. ونوعان من القوانين: القانون العادي، وقانون العدالة. مما أدى إلى ظهور تنازع بين المحاكم العادية ومحاكم العدالة. الأمر الذي اضطر المشرع إلى التدخل في كثير من الحالات، وكان تدخله دائماً لتغليب قانون العدالة على القانون العادي. وانتهى الأمر بصدور قرارات القضاء التي وحدت جهات القضاء والقانون واجب التطبيق. فنظمت المحاكم العادية والاستشارية على أساس واحد وأمرت بتطبيق كل من القانون العادي وقانون العدالة مع إعطاء الأفضلية للقانون الأخير في حالة الاختلاف[87].

ثانياً – التمييز بين مفهوم العدالة والعدل والإنصاف:

على الرغم من أنَّ العدالة والإنصاف من أكثر صفات النظام الضريبي المثالي ذِكْراً لدى الكتّاب، إلا أنه من الصعب – إنْ لم يكن مستحيلاً – تحديد معانيها[88].

فالإنصاف في اللغة من الفعل أنصف، وأنصف بمعنى عدل: "أنصف في حكمه أو في معاملته". وأنصفه أيْ: عامَله بالعدل، وأنصف الخصمين: سوّى بينهما وعاملهما بالعدل. وأنصفه منه: أخذ له حقه منه. وأنصفه: خدمه. وأنصف الشيء: بلغ نصفه[89].

أما فلسفياً فيُعرَّف الإنصاف على أنه إحساس تلقائي صادق بما هو عدل أو جور ويقتضي إعطاء كل ذي حق حقه[90].

---

[87] النداوي، آدم وهيب، والحافظ، هاشم. (2015). تاريخ القانون. بغداد: العراق. مكتبة السنهوري. ص76 وما بعد.
وراجع في ذلك أيضاً: صوفي، (2007)، ص226 وما بعدها.

[88] The tax division of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2007). Guiding Principles for Tax Equity and Fairness, New York, USA, P1.

[89] مسعود، جبران. (1992). معجم الرائد، (ط:7). بيروت: لبنان. دار العلم للملايين، ص140.

[90] مجمع اللغة العربية، (1983)، ص26.=

ويميّز الفقه القانوني الحديث بين العدل (العدل الشكلي القانوني)، والعدالة (العدل الجوهري أو الإنصاف)[91]. وترتبط فكرة العدل بالقاعدة القانونية بينما ترتبط فكرة العدالة بالمعايير القانونية. **فالعدل (JUSTICE)** يفيد معنى المساواة، وهي مساواة مرتبطة بالدور الاجتماعي للقانون؛ فالمفروض أنْ يطبَّق القانون بمساواة جميع الأشخاص والحالات التي يتناولها في مركز قانوني معين ولغرض معين بالذات وللهدف الذي يرمي إليه، فالمثل يعامَل كمثله، وغير المتساويين لا يلقون معاملة متساوية، وهكذا قرر الرومان – كما جاء في مدونة جوستنيان – القاعدة القائلة بأنَّ (مساواة غير المتساويين ظلم). ويتحقق ذلك من خلال قواعد قانونية عامة مجردة تطبَّق على الجميع بنزاهة ودون محاباة وبعدالة. ويقتصر دور العدل الشكلي هنا على بيان أنَّ الإجراءات كانت عادلة لأنَّ أحداً لم يتم استثناؤه أو استبعاده بشكل غير عادل من تطبيق القانون، لا فرق بين أمٍّ تسرق لإطعام أطفالها الجياع ومن يسرق لإرضاء ملذاته وشهواته، مثلاً. فالعدل القانوني يعتدُّ بالوضع الغالب الظاهر لا بالوضع الداخلي الخاص للمخاطبين بحكمه.

أما **العدالة (EQUITY)**[92]: فتعني الشعور بالإنصاف وهو شعور كامن في النفس يوحي به الضمير النقي ويكشف عنه العقل السليم وتستلهم منها مجموعة من القواعد تُعْرَف باسم "**قواعد العدالة**"، مرجعها مثلٌ عليا تهدف إلى خير الإنسانية بما توحي به من حلول منْصفة ومساواة واقعية تراعي ظروف وحاجات الناس.

ويرى البعض أنَّ مفهوم الإنصاف يستخدم في علاقة المواطنين فيما بينهم، بينما يستخدم مفهوم

=وننوه هنا إلى ما أشرنا إليه سابقاً، من أنَّ سقراط رفض تعريف العدالة على أنها إعطاء كل ذي حق حقه.

[91] راجع في ذلك: عباس، عبد الهادي. (2005). العدالة والإنصاف. الموسوعة القانونية المتخصصة. مج: 13، ص22، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

وانظر: عبد الكريم، فارس حامد. أساس مقولة أن الرحمة فوق القانون. موقع النور، 29 آب 2015. الرابط:
http://www.alnoor.se/article.asp?id=29935

وانظر أيضاً: لويد، (1981)، ص109 وما بعدها.

[92] توصف العدالة هنا بهذا المعنى بالإنصاف، وهذا الإنصاف يوضح بما لا ريب فيه انتفاء الكمال عن القانون في ظروف معينة وبذلك استُخدِم لإكمال القانون ولأنسنته. راجع في هذا المعنى: عباس. (2005). ص22.

العدل في العلاقة بين المواطن والدولة[93].

ويُعتبر التمييز بين فكرتي العدل[94] والعدالة هو السبب في أنَّ الأنظمة القانونية شعرت بالحاجة إلى إصلاح صرامة القانون من خلال الدعوة إلى تفسير القانون بروح العدالة (والتي عُدَّت أسمى من القانون) بدلاً من التركيز على حرفية النصوص عندما يشعر القاضي أنَّ الظلم بعينه يتحقق لو طبِّق القانون بحذافيره. وفي العصر الحديث، أصبحت مبادئ العدالة مصدراً من مصادر القاعدة القانونية في كثير من الدول[95]، كما أنَّ التطور الفكري في العصور الحديثة لمبادئ العدالة بحسبانها أداة للإنصاف، قد وسَّع كثيراً صلاحية القضاء في الاستناد إليها في نطاقات عديدة مهمة في حياة المجتمعات والأفراد، والتي يُنظَر فيها إلى ظروف كل شخص على حدة[96].

ويقال عن قواعد العدالة إنها تلك التي يعترف بها الذوق السليم والعقل، فهي قواعد مقبولة عقلياً ولازمة اجتماعياً وأخلاقياً، وقد حددها البعض في ثلاثة عناوين رئيسة هي: احترام الاتفاقات التي عقدها الإنسان بحريته، وحدِّ الأضرار الناتجة عن فعل الإنسان، واحترام القوى الاجتماعية[97].

ثالثاً – تضمين الدساتير والقوانين الحديثة لفكرة العدالة:

تتضمن الدساتير والقوانين المختلفة للدول نصوصاً تحوي لفظة "**العدالة**" دون تحديد لمفهومها؛ بل يُترك الأمر للفقه والقضاء.

---

[93] Baron, R. (2009). Tax policy comment, fairness and justice in tax policy, P2.

موجود على شبكة الإنترنت على الرابط:

https://www.taxjournal.com/

تاريخ الدخول: 12/كانون الأول/2016.

[94] يقصد بـ "العدل" في الاصطلاح التنظيمي، الجهاز العدلي في منظومة وزارة العدل.

[95] من هذا، ما أشار إليه القانون المدني السوري الصادر عام 1949م والذي اعتبر قواعد العدالة مصدراً من مصادر القاعدة القانونية، وذلك في المادة الأولى منه:

1 – تسري النصوص التشريعية على جميع المسائل التي تتناولها هذه النصوص في لفظها أو فحواها.

2 – فإذا لم يوجد نص تشريعي يمكن تطبيقه، حكم القاضي بمقتضى مبادئ الشريعة الإسلامية، فإذا لم توجد فبمقتضى العرف، فإذا لم يوجد فبمقتضى مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة.

[96] عباس، (2005)، ص22.

[97] واصل، (2011)، ص203.

وقد وردت كلمة "**العدالة**" في دستور الجمهورية العربية السورية الصادر عام 2012 في عدة مواضع دون تحديد لمعناها، كما في مقدمة الدستور[98]، وفي المبادئ السياسية فيه (المادة 7)[99]، والمبادئ الاقتصادية (المادة 13، والمادة 18)[100]، والمبادئ الاجتماعية (المادة 19)[101].

وكذلك الحال في مصر، حيث نص الدستور المصري الصادر عام 2014 على العدالة في أكثرمن موضع كما في ديباجته[102] وفي المواد (4 و8 و27 و38)[103].

---

[98] حيث جاء في المقدمة: ".. وتعتبر الجمهورية العربية السورية السلم والأمن الدوليين هدفاً أساسياً وخياراً استراتيجياً تعمل على تحقيقهما في ظل القانون الدولي وقيم الحق والعدالة ..".

وجاء فيها أيضاً: ".. ويأتي إنجاز هذا الدستور تتويجاً لنضال الشعب على طريق الحرية والديمقراطية وتجسيداً حقيقياً للمكتسبات واستجابة للتحولات والمتغيرات، ودليلاً يُنظم مسيرة الدولة نحو المستقبل، وضابطاً لحركة مؤسساتها ومَصدراً لتشريعاتها، وذلك من خلال منظومة من المبادئ الأساسية تُكرّس الاستقلال والسيادة وحكم الشعب القائم على الانتخاب والتعددية السياسية والحزبية وحماية الوحدة الوطنية والتنوع الثقافي والحريات العامة وحقوق الإنسان والعدالة الاجتماعية والمساواة وتكافؤ الفرص والمواطنة وسيادة القانون ..".

[99] تنص المادة السابعة من دستور الجمهورية العربية السورية الصادر عام 2012 على ما يلي:

"يكون القسم الدستوري على النحو الآتي:

أقسم بالله العظيم أنْ أحترم دستور البلاد وقوانينها ونظامها الجمهوري، وأنْ أرعى مصالح الشعب وحرياته، وأحافظ على سيادة الوطن واستقلاله وحريته والدفاع عن سلامة أرضه، وأنْ أعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية ووحدة الأمة العربية".

[100] تنص المادة /13/ من هذا الدستور على أنْ:

"1 – يقوم الاقتصاد الوطني على أساس تنمية النشاط الاقتصادي العام والخاص من خلال الخطط الاقتصادية والاجتماعية الهادفة إلى زيادة الدخل الوطني وتطوير الإنتاج ورفع مستوى معيشة الفرد وتوفير فرص العمل.

2 – تهدف السياسة الاقتصادية للدولة إلى تلبية الحاجات الأساسية للمجتمع والأفراد عبر تحقيق النمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية للوصول إلى التنمية الشاملة والمتوازنة والمستدامة.

3 – تكفل الدولة حماية المنتجين والمستهلكين وترعى التجارة والاستثمار وتمنع الاحتكار في مختلف المجالات الاقتصادية وتعمل على تطوير الطاقات البشرية وتحمي قوة العمل، بما يخدم الاقتصاد الوطني".

كما تنص المادة /18/ من هذا الدستور على أنْ:

"1 – لا تُفرضْ الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون.

2 – يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية".

[101] تنص المادة /19/ من الدستور على أنْ: "يقوم المجتمع في الجمهورية العربية السورية على أساس التضامن والتكافل واحترام مبادئ العدالة الاجتماعية والحرية والمساواة وصيانة الكرامة الإنسانية لكل فرد".

[102] حيث جاء في الديباجة ".. نحن نؤمن بالديمقراطية طريقاً ومستقبلاً وأسلوب حياة، وبالتعددية السياسية، وبالتداول السلمي للسلطة ونؤكد على حق الشعب في صنع مستقبله، هو – وحده – مصدر السلطات، الحرية والكرامة الإنسانية والعدالة الاجتماعية حق لكل مواطن، ولنا ولأجيالنا القادمة – السيادة في وطن سيد ..".

[103] نصت المادة الرابعة من الدستور المصري الصادر عام 2014 على أنَّ: "السيادة للشعب وحده، يمارسها ويحميها، وهو مصدر السلطات، ويصون وحدته الوطنية التي تقوم على مبادئ المساواة والعدل وتكافؤ الفرص بين جميع المواطنين، وذلك على الوجه المبين في الدستور".

ونصت المادة الثامنة منه على أنْ: "تلتزم الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير سبل التكافل الاجتماعي، بما يضمن الحياة الكريمة لجميع المواطنين، على النحو الذي ينظمه القانون".=

أما في لبنان فقد وردت عبارة "العدالة الاجتماعية" في الفقرة (ج) من مقدمة الدستور الصادر عام 1926[104].

الفرع الثاني

العدالة قضاءً

ذهبت المحكمة الدستورية العليا المصرية في العلاقة بين القانون والعدالة إلى أنه إذا كان القانون – من زاوية مثالية – أداة التوازن داخل الجماعة الواحدة بين خبراتها السابقة وبين تطلعاتها وتوقعاتها مستقبلاً ليكون كافلاً توافق أفرادها على القبول بالنصوص التي يتضمنها، وكان القانون بذلك ليس إلا تطوراً منطقياً مقبولاً بوجه عام، لضمان أنْ يكون النزول عليه إرادياً قائماً على التعاون في مجال تنفيذه، إلا أنَّ من المتعذر القول بأنَّ القانون يُعَدُّ دوماً نتاجاً للحقيقة في صورتها المطلقة، أو تعبيراً عن تصوراتها المجردة، وإنما يبلور القانون تلك القيم التي أنتجتها الخبرة الاجتماعية. وكلما كان القانون أكثر اقتراباً منها، كلما كان أفضل ضماناً لإرساء المفهوم التطبيقي للعدالة، سواء فيما بين الأفراد بعضهم البعض، أو على صعيد مجتمعاتهم. وبقدر اتساع الفجوة بين هذا المفهوم، وعملية صناعة القانون، بقدر ما يكون القانون قاصراً عن إنفاذ حقائق العدل الاجتماعي، فلا يقدِّمُ حلاً ملائماً لتصادم المصالح فيما بين الأفراد ومجتمعهم، مبتعداً بذلك عما يكون لازماً إنصافاً[105].

كما جاء في قضاء هذه المحكمة أنَّ "العدالة – في غاياتها – لا تنفصل علاقتها بالقانون باعتباره

=وفي المادة السابعة والعشرين منه نص على أنْ: "يهدف النظام الاقتصادي إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، بما يكفل رفع معدل النمو الحقيقي للاقتصاد القومي، ورفع مستوى المعيشة، وزيادة فرص العمل وتقليل معدلات البطالة، والقضاء على الفقر".

ونصت المادة الثامنة والثلاثون منه على أنْ: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية".

[104] نصت الفقرة (ج) من مقدمة الدستور اللبناني: "لبنان جمهورية ديمقراطية برلمانية، تقوم على احترام الحريات العامة، وفي طليعتها حرية الرأي والمعتقد، وعلى العدالة الاجتماعية والمساواة في الحقوق والواجبات بين جميع المواطنين دون تمايز أو تفضيل".

[105] أبو يوسف، حسام فرحات. (2009، نيسان). قراءة في ملامح مبدأ العدالة الاجتماعية في النظام الضريبي. مجلة المحكمة الدستورية العليا في مصر. العدد: 15، 23 حزيران 2015 .على الرابط الآتي لموقع المحكمة على الإنترنت: http://sccourt.gov.eg

أداة تحقيقها، فلا يكون القانون منصفاً إلا إذا كان كافلاً لأهدافها، فإذا ما زاغ المشرع ببصره عنها، وأهدر القيم الأصيلة التي تحتضنها، كان منهياً للتوافق في مجال تنفيذه، ومسقطاً كل قيمة لوجوده، ومستوجباً تغييره أو إلغاءه"[106].

وتُعتبر العدالة الدستورية أساس العدالة، والعدالة أساس الملك؛ فالقضاء يبني أحكامه على القوانين. وإذا كانت القوانين غير عادلة تأتي الأحكام القضائية غير عادلة. والقضاء الدستوري هو الذي ينظر في عدالة القوانين في ضوء النصوص الدستورية والمبادئ ذات القيمة الدستورية فيشكل من خلال هذا الدور ضمانة أساسية للعدالة لا تكتمل إلا بصدور أحكام قضائية عادلة[107].

وفي الواقع، فقد تم استخدام تعبير "**العدالة**" منذ زمن بعيد عند الباحثين والمفكرين مرادفة لكلمة "الحق"، لكنها تُعرَض تارة أخرى كأنها متميزة؛ بل كأنها أسمى من الحق وأعلى، وهي تبدو في أحد مظاهرها كأنها تعني التوافق مع القانون. بيد أنه من جهة أخرى ينبغي أنْ يكون القانون متفقاً مع العدالة[108]. فمفهوم العدل أوسع من مفهوم القانون، ويمكن أنْ يطبق حيثما وُجد تقنين للقواعد سواء كان قانونياً أم غير قانوني[109].

وفي إطار ذلك، ذهبت المحكمة الدستورية العليا المصرية في بيانها لمعنى العدالة إلى أنَّ المقصود بها ينبغي أنْ يتمثل فيما يكون حقاً وواجباً سواء في علائق الأفراد فيما بينهم، أو في نطاق صلاتهم بمجتمعهم، وإنْ تعيّن دوماً تحديدها من منظور اجتماعي، ذلك أنَّ العدالة تتوخّى – بمضمونها – التعبير عن القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معيّن خلال فترة زمنية محددة. ومن الناحية الفلسفية، فإنَّ مفهومها قد يكون مطلقاً، ولكنها عملاً – ومن زاوية نتائجها الواقعية – لا تعني شيئاً ثابتاً باطراد، بل تتباين معانيها، وتتموج توجهاتها، تبعاً لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها. ولئن جاز القول بأنَّ النصوص القانونية

---

[106] القضية رقم /332/ لسنة /23/ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، في /8/ أيار سنة 2005 م، على موقع المحكمة السابق ذكره.

[107] سليمان، عصام. (2011). القضاء الدستوري ومبدأ الفصل بين السلطات. الكتاب السنوي للمجلس الدستوري. مج: 5، ص37، بيروت: لبنان. المجلس الدستوري اللبناني.

[108] عباس، (2005)، ص22.

[109] لويد، (1981)، ص117 وما بعدها

تعمل لضمانها، إلا أنها تناقض أحياناً – بأحكامها، ومن خلال تطبيقاتها – حقيقة محتواها، وقد تنال من أغراضها النهائية التي تحيل بوجه عام إلى رضاء الجماعة وهناء معيشتها وسعادة أفرادها[110].

وأضافت المحكمة أنَّ مفهوم العدل لا يمكن أنْ يبقى مطلقاً ثابتاً، ولكنه يتصف بالمرونة والتغيير وفقاً لمعايير الواقع الاجتماعي، وهو بذلك لا يعدو أنْ يكون نهجاً منبسطاً على أشكال الحياة، وازناً بالقسط الأعباء التي يفرضها المشرع على المواطنين[111].

وذهبت محكمة النقض المصرية إلى أنه: "لا يجوز أن ينتقص من ملكية أحد الأفراد أو حقوقه إلا إذا عاصر ذلك تعويض مكافئ لما لحقه من خسارة وما فاته من كسب، فالمعاصرة جزء من العدل؛ لأنَّ العدل يقتضي ألا يحرم الشخص فى الوقت ذاته من البدلين: ماله الذي انتُزع، أو التعويض المستحق عنه. فإنْ تراخى وضع التعويض المكافئ تحت تصرفه تعيَّن أنْ يكون ذلك محل تقدير القاضي في الدعوى باعتبار أنَّ تأخر صرفه التعويض أو بخسه من الظروف الملابسة التي تؤثر على مقدار الضرر ومدى التعويض سواء بتغيير قيمة النقد أو الحرمان من ثمرات الشيء أو عوضه إلى آخر هذه الاعتبارات التي لا يوصف اللتعويض بأنه عادل إنْ لم يراعها".[112]

المطلب الثالث

مفهوم العدالة الاجتماعية

لا شكَّ أنَّ قضية العدالة الاجتماعية ترتبط بشكل أو بآخر بصراع المصالح الفردية في النظام الاجتماعي؛ بمعنى أنَّ التنافس الشخصي للحصول على الثروات الاجتماعية والطبيعية هو الذي يؤدي إلى إثارة قضية العدالة الاجتماعيةعلى بساط البحث.

---

[110] من ذلك: القضية رقم /332/ لسنة /23/ قضائية، المحكمة الدستورية العليا "دستورية".
والقضية رقم /9/ لسنة /28/ قضائية، المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، على موقع المحكمة السابق ذكره.

[111] انظر في ذلك مثلاً: القضية رقم /76/ لسنة /22/ قضائية، المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، موقع المحكمة السابق ذكره.

[112] الطعن رقم / ١٣٤١٥/ لسنة /٧٨/ قضائية جلسة 2011/5/9.

وعادة ما تدرج الدساتير بين دفتيها اصطلاح "العدالة الاجتماعية"، وتتضمنه القوانين الداخلية للدول، فهل هو مرادف للعدالة، أم أحد أنواعها؟ وهل يُقصد بالعدالة الاجتماعية العدالة الضريبية، أم أنها أشمل من ذلك؟.

للإجابة على ذلك، نبحث في فرعين مستقلين على التوالي تعريف العدالة الاجتماعية، والعدالة الاجتماعية قانوناً وقضاء.

الفرع الأول

تعريف العدالة الاجتماعية

يُعَدُّ مصطلح "العدالة الاجتماعية" مصطلحاً كاثوليكياً بالأساس، وبعد ذلك تم أخذه من قبل العلمانيين الحداثيين، وتم استخدامه لأول مرة في العصر الحديث حوالي عام 1840م كتعبير من المفكرين السياسيين عن نوع جديد من الفضيلة اللازمة لمجتمعات ما بعد الزراعة. وقد تم تصميم المصطلح من قبل المفكرين الحداثيين العلمانيين ليعني توزيع الدولة الموحد لمزايا وأعباء المجتمع. وأول من استخدم مصطلح "العدالة الاجتماعية" القس إيطالي "**لويجي تاباريلي دازيليو**" ليعبر عن الحاجة إلى استعادة الفضيلة القديمة لما كان يُسمى "**العدالة العامة**" عند "أرسطو" والقديس "توما الأكويني" ولكن في شكل معاصر. وقد أدرج "لويجي" هذه العملية تحت مفهوم "العدالة الإجتماعية"[113].

وفي الحقيقة، تُعَدُّ العدالة الاجتماعية صورة من صور العدالة في معناها العام[114]، ومطلب إنساني أساسي في دولة الحق والقانون[115]؛ فهي حلم إنساني عام في القديم والحاضر والمستقبل أياً كان وضع

---

[113] الحديدي، عبد الرحمن. (2019). قراءة في مفهوم العدالة الاجتماعية "تأصيل نظري". المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية الاقتصادية والسياسية، 9 شباط 2019، موجود على شبكة الإنترنت على الرابط:
https://democraticac.de/?p=59997

[114] العيسوي، ابراهيم. (2012). العدالة الاجتماعية، جريدة الشروق، 3 آب 2015، موجود على شبكة الإنترنت على الرابط:
http://www.shorouknews.com/columns/view.aspx?cdate=01102012&id=b54bad65-e462-4920-ae1b-7f7945cbbcab

[115] بوزيان، (2013)، ص107.

الإنسان ومنطقته الجغرافية ومكونات حضارته، وغيابها يساعد على انتهاكات لا حدود لها لحقوق أفراد المجتمع وحريتهم، ويحرمهم من التطور[116]. وعلى الرغم من أهميتها إلا أنها ظلّت مجرد فكرة توجيهية للمشرع، يسعى ليسير على هديها في رسم السياسات العامة للدولة، دون أنْ تلتزم الدولة بالتدخل بشكل إيجابي لإنفاذها، فهي لم تكن محل اهتمام وأولوية دستورية في الدساتير القديمة، على غرار إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا في /17/ من آب عام 1789م الذي لم يُشِرْ إلى الحقوق الاجتماعية، إلا أنَّ التحولات الدستورية نحو الدستور الاجتماعي أظهرت اهتمام المؤسس الدستوري بالعدالة الاجتماعية على غرار الدساتير الفرنسية المتعاقبة بعد الثورة الفرنسية؛ حيث صارت حقوق الإنسان الاقتصادية والاجتماعية والثقافية هدفاً يجب النص عليها دستورياً من أجل التأسيس للدولة الاجتماعية، والتمكين القانوني للحقوق المنبثقة منها[117].

وتبدو معالجة العدالة الاجتماعية من منظور دستوري مسألة شائكة لصعوبة وضع حدود لها. ومع ذلك، يمكن القول: إنَّ العدالة الاجتماعية تفترض تكريساً دستورياً حقيقياً، في حدود معينة للحقوق الاجتماعية، ومن دون هذا التكريس فإنَّ العدالة الاجتماعية تكون غير متحققة. ومن ناحية ثانية، فإنَّ العدالة الاجتماعية خصوصاً في المجال الضريبي – وعلى العكس منها في المجال الاقتصادي بصفة عامة – وصلت إلى مرحلة المبادئ الدستورية وليس مجرد الأهداف الدستورية. ومن ناحية أخيرة، لا يمكن الحديث عن العدالة الاجتماعية دون الحديث عن تضامن المجتمع، الذي يضع هذه العدالة موضع التنفيذ. إذاً فالعدالة الاجتماعية تفترض الاعتراف للأفراد بطائفة من الحقوق هي الحقوق الاجتماعية؛ لأنَّ هذه الحقوق هي التي تحفظ لهم كرامتهم الإنسانية، ومن دونها لا توجد عدالة اجتماعية[118].

وفي سبيل البحث عن الوسائل الأساسية لتحقيق العدالة الاجتماعية، يرى منتدى "**العدالة**

---

[116] النجار، (2016).

[117] بوزيان، (2013)، ص107.

[118] عبد اللطيف، محمد محمد. الدستور والعدالة الاجتماعية، 7 شباط 2015، موجود على شبكة الإنترنت على الرابط:
http://www.mn940.net/forum/forum131/thread4903.html

الاجتماعية من منظور اقتصادي" أنَّ زيادة الاستثمارات الوطنية والخارجية تمثل الوسيلة الأساسية لتحقيق العدالة الاجتماعية. فكلما كان مناخ الأعمال مواتٍ لجذب وتشجيع الاستثمار، كلما زادت فرص الإنتاج والعمل والتوظيف، وارتفعت الدخول وانخفضت معدلات الفقر، خاصة إذا صاحب تلك الاستثمارات سياسات كفيلة بتحقيق العدالة الاجتماعية[119].

وتُعَدُّ السياسات الضريبية وسيلة مهمة في تحقيق العدالة الاجتماعية بين الأفراد من خلال إعادة توزيع الدخل، وتقليل التفاوت الاجتماعي بينهم، من خلال قيمة وأنواع الضرائب المفروضة عليهم، وتحديد العوامل اللازمة في توزيع الدخل بينهم. وقد تم إدراج المساواة والعدالة الاجتماعية ضمن المعايير العالمية الواجب اتباعها للعبور إلى دولة الحق والمواطنية والمشاركة في المسألة العامة التي لم تَعُدْ تخص جماعة معينة[120].

وعلى الرغم مما يتمتع به مبدأ العدالة الاجتماعية من محورية في أغلب الشرائع السماوية والقوانين الوضعية والمذاهب الفكرية، إلا أنه يبقى مفهوماً أقرب إلى الشعار المبهم منه إلى المفهوم الواضح، كونه يُعَدُّ مفهوماً موسَّعاً ومركَّباً وفق التوجهات الاقتصادية والاجتماعية لكل منتحل، بحيث يستحيل معه محاصرته ووضعه في قالب أو صيغة بسيطة تُعبّر عنه مضمونه بدقة. فالعدالة الاجتماعية في أصلها مبتغى أخلاقي وقانوني عالمي مشترك. فلا يستطيع أي مجتمع أنْ يصل إلى درجة الإشباع النهائي منها[121].

وتُثير إمكانية تطبيق العدالة الاجتماعية عدد من الإشكاليات يمكن حصرها على النحو التالي[122]:

---

[119] مركز المشروعات الدولية الخاصة. (2014). الطريق إلى العدالة الاجتماعية. القاهرة: مصر. ص25.

[120] كورك، ماري تريز عقل. (2014). القضاء الدستوري ومبدأ المساواة. الكتاب السنوي للمجلس الدستوري. مج: 8، ص294، بيروت: لبنان. المجلس الدستوري اللبناني.

[121] بوزيان، (2013)، ص108.

[122] الحديدي، (2019).

أولاً – ضرورة غياب التمييز بين المواطنين:

حيث ينبغي إزالة كل ما يؤدي إليه من عوامل، وغياب ما يترتب على التمييز من نتائج سلبية كالتهميش والإقصاء الاجتماعي والحرمان من بعض الحقوق.

ثانياً – إشكالية توفير فرص متساوية:

حيث لا معنى للحديث مثلاً عن التكافؤ في فرص العمل إذا كانت البطالة شائعة ومواطن الشغل غائبة. وهو ما يرتب التزاماً على الدولة بوضع السياسات واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتوفير فرص العمل.

ثالثاً – إشكالية التمكين:

فلا معنى لوجود فرص إذا لم تقترن معها استراتيجيات التمكين لكافة عناصر المجتمع وبالذات المهمشة منها، فلا بد من تمكين الأفراد من الاستفادة من الفرص ومن التنافس على قدم المساواة. فاغتنام الفرص قد يرتبط بتوافر قدرات معينة مثل مستوى تعليمي معين. والمنافسة على الفرص سوف تفتقر إلى التكافؤ عندما تتسع الفجوات بين الطبقات. وهنا تظهر الحاجة إلى دور الدولة في إتاحة التعليم والتدريب وإعادة التدريب والرعاية الصحية وغيرها من عوامل بناء القدرات وتنميتها.

رابعاً – إشكالية الحظ ووجود الفوارق الفردية:

فقد ينتج الاختلاف في قدرات الأفراد وفي حظوظ أسرهم من الفقر أو الغنى ومن تدني المكانة الاجتماعية أو علوها، فروقاً واسعة في العوائد أو النواتج تتجاوز ما يمكن اعتبارها فروقاً مقبولة اجتماعياً. ومن هنا تظهر ضرورة تدخل الدولة بسياسات إعادة التوزيع لتقريب الفروق في الدخل والثروة بين الطبقات حتى لا تؤدي هذه الفروق للإطاحة بمبدأ تكافؤ الفرص ذاته.

والواقع أنَّ هناك ارتباطاً وثيقاً بين العدل التوزيعي والعدل الاجتماعي، فالأخير يعني دفع الظلم والاستغلال عن طبقات المجتمع الكادحة وتحقيق المساواة بينهم وبين أفراد المجتمع المتمتعين بمراكز وامتيازات حصلوا عليها بطرق مختلفة. وللعدل التوزيعي والعدل الاجتماعي أصل واحد مشترك هو التكافل

بين أفراد المجتمع. ويُعتبر العدل الاجتماعي خاصية يجب أنْ يتمتع بها أي مجتمع في معاملة الأفراد والجماعات، فتصبح المطالبة بالعدالة الاجتماعية مطلباً عاماً لجميع أفراد المجتمع. وعموماً فإنَّ مبدأ العدالة أو الإنصاف يُعَدُّ قضية مهمة في توزيع الخدمات الاجتماعية حيث تعني العدالة في هذا الصدد أنَّ الحالات المتشابهة لا بدّ وأنْ تعالج بشكل مماثل، وعندما توجد اختلافات فإنها تظهر في المعالجة، وعندما لا توجد تلك الاختلافات فإنَّ التمييز بين هذه الحالات يُعتبر إجحافاً واستبداداً. ومن ثم فإنَّ هناك تصوران رئيسان للعدالة الاجتماعية، أحدهما مبني على الاستحقاق والآخر يركز على المساواة، إذ إنَّ المواقع الاجتماعية والمزايا المادية لكل شخص يجب أنْ تقابل قدر الإمكان في ضوء معايير الاستحقاق، كما يجب أنْ يُشبِع الأفراد حاجاتهم بطريقة متساوية دون تمييز في الحقوق والواجبات[123].

ويمكن القول أيضاً: إنَّ العدالة الاجتماعية هي تلك الحالة التي ينتفي فيها الظلم والاستغلال والقهر والحرمان من الثروة أو السلطة أو من كليهما، والتي يغيب فيها الفقر والتهميش والإقصاء الاجتماعي وتنعدم فيها الفروق غير المقبولة اجتماعياً بين الأفراد والجماعات والأقاليم داخل الدولة، والتي يتمتع فيها الجميع بحقوق اقتصادية واجتماعية وسياسية وبيئية متساوية وحريات متكافئة ولا تجور فيها الأجيال الحاضرة على حقوق الأجيال المقبلة، والتي يعم فيها الشعور بالإنصاف والتكافل والتضامن والمشاركة الاجتماعية، والتي يتاح فيها لأفراد المجتمع فرص متكافئة لتنمية قدراتهم وملكاتهم ولإطلاق طاقاتهم من مكامنها ولحسن توظيف هذه القدرات والطاقات بما يوفر لهؤلاء الأفراد فرص الحراك الاجتماعي الصاعد، وبما يساعد المجتمع على النماء والتقدم المستدام، وهي أيضاً الحالة التي لا يتعرض فيها المجتمع للاستغلال الاقتصادي وغيره من آثار التبعية لمجتمع أو مجتمعات أخرى، ويتمتع بالاستقلال والسيطرة الوطنية على القرارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية[124].

كما تُعرَّف العدالة الاجتماعية بأنها "احترام حقوق المجتمع والتقيد بالصالح العام، أو هي احترام الحقوق الطبيعية والوضعية التي يعترف بها المجتمع لجميع أفراده، كتنظيم العمل، ومنح العمال أجوراً

---

[123] هاشم، صلاح أحمد. (2005). العدالة والمجتمع المدني "حالة مصر". القاهرة: مصر. الهيئة العامة لقصور الثقافة، ص42 وما بعدها.

[124] العيسوي، (2012).

متناسبة مع كفاياتهم، وتوفير الخدمات والتأمينات الاجتماعية التي يحق للأفراد أنْ يحصلوا عليها في سبيل حفظ بقائهم، وتيسير تقدمهم، وتحقيق سعادتهم"[125].

وبرأينا فإنَّ أفضل تعريف للعدالة الاجتماعية هو ما تم التوصل إليه في منتدى "**العدالة الاجتماعية من منظور اقتصادي**" الذي نظمه مركز المشروعات الدولية الخاصة، بالتعاون مع شركة "ديكود" للاستشارات المالية والاقتصادية، وجريدة القرار المصري في مدينة الإسكندرية يومي /12/ و/13/ حزيران 2014، حيث تم الوصول إلى تعريف توافقي للعدالة الاجتماعية كخطوة أولى نحو تحقيقها، على أنها:

"عملية تحقيق المساواة في الحقوق الأهلية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، دون تمييز استناداً إلى الجنس أو اللغة أو الدين أو العقيدة أو الموقع الجغرافي أو المركز الاجتماعي أو لأي سبب كان. وتوفير فرص متكافئة للجميع للارتقاء بقدراتهم على المنافسة إلى أقصى حد ممكن، بهدف زيادة مستويات الرفاهية، وتقليل حدة التفاوت الاجتماعي، وتخفيض معدلات الفقر والحرمان المادي والثقافي والسياسي، وذلك بالمشاركة بين الدولة والقطاع الخاص والمجتمع الأهلي. ويساعد على ذلك تنمية القدرات والملكات وإطلاق الطاقات لكل أفراد المجتمع، وكذلك مراعاة العدالة في تحمل الأعباء بين الأجيال الحاضرة والأجيال المقبلة، وتقليل الفروق غير المقبولة بين الأفراد والجماعات والأقاليم داخل الدولة"[126].

وعموماً فإنَّ للعدالة الاجتماعية صوراً متعددة باعتبارها مرجعية معيارية لكافة القيم الإنسانية، فهي عدالة مبدأ تكافؤ الفرص، وهي عدالة توزيع في الناتج المحلي، وهي عدالة في الأعباء العامة خصوصاً في المجال الضريبي، وهي عدالة الاستفادة من الحقوق الاجتماعية والاقتصادية، مما يعني إنسانية نظرية العدالة الاجتماعية وارتباطها بفكرة حقوق الإنسان، فهي فكرة مغروسة في وجدان كل إنسان[127].

---

[125] صليبا، (1982)، ص60.

[126] مركز المشروعات الدولية الخاصة، (2014)، ص9.

[127] بوزيان، (2013)، ص108.

الفرع الثاني

العدالة الاجتماعية قانوناً وقضاء

عادة ما تتضمن الدساتير مصطلح "العدالة الاجتماعية" دون تحديدٍ لدلالته، نظراً لصعوبة الإحاطة به.

ففي **الجمهورية العربية السورية** ينص الدستور الصادر عام 2012 في ديباجته على أنَّ حُكْمَ الشعب قائم على (الانتخاب والتعددية السياسية والحزبية وحماية الوحدة الوطنية والتنوع الثقافي والحريات العامة وحقوق الإنسان والعدالة الاجتماعية وتكافؤ الفرص والمواطنة وسيادة القانون).

ووردت العدالة الاجتماعية ضمن المبادئ السياسية في هذا الدستور، فنصت المادة /7/ منه على ما يلي: "يكون القسم الدستوري على النحو الآتي:

أقسم بالله العظيم أنْ أحترم دستور البلاد وقوانينها ونظامها الجمهوري، وأنْ أرعى مصالح الشعب وحرياته، وأحافظ على سيادة الوطن واستقلاله وحريته والدفاع عن سلامة أرضه، وأنْ أعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية ووحدة الأمة العربية".

ثم وردت ضمن المبادئ الاقتصادية في موضعين اثنين:

الأول: في الفقرة الثانية من المادة الثالثة عشرة، والتي تنص على أنْ: "تهدف السياسة الاقتصادية للدولة إلى تلبية الحاجات الأساسية للمجتمع والأفراد عبر تحقيق النمو الاقتصادي والعدالة الإجتماعية للوصول إلى التنمية الشاملة والمتوازنة والمستدامة".

الثاني: في الفقرة الثانية من المادة الثامنة عشرة، والتي تنص على أنْ: "يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الإجتماعية".

بعد ذلك، أورد المشرع الدستوري السوري العدالة الاجتماعية ضمن المبادئ الاجتماعية، فجاء في **المادة التاسعة عشرة** منه: "يقوم المجتمع في الجمهورية العربية السورية على أساس التضامن والتكافل

واحترام مبادئ العدالة الاجتماعية والحرية والمساواة وصيانة الكرامة الإنسانية لكل فرد".

واستخدم **المشرع المصري** مصطلح "العدالة الاجتماعية" في ديباجة الدستور الصادر عام 2014: ".. الحرية والكرامة الإنسانية والعدالة الاجتماعية حق لكل مواطن ..".

كما جاء في **المادة الثامنة** من هذا الدستور: "تلتزم الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير سبل التكافل الاجتماعي، بما يضمن الحياة الكريمة لجميع المواطنين، على النحو الذي ينظمه القانون".

ونصت **المادة السابعة والعشرين** منه على أنْ: "يهدف النظام الاقتصادي إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، بما يكفل رفع معدل النمو الحقيقي للاقتصاد القومي، ورفع مستوى المعيشة، وزيادة فرص العمل وتقليل معدلات البطالة، والقضاء على الفقر".

أما **المادة الثامنة والثلاثون** منه فنصت على أنْ: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية".

وفي لبنان، جاء في الفقرة (ج) من مقدمة الدستور اللبناني الصادر عام 1926 أنَّ: "لبنان جمهورية ديمقراطية برلمانية، تقوم على احترام الحريات العامة، وفي طليعتها حرية الرأي والمعتقد، وعلى العدالة الاجتماعية والمساواة في الحقوق والواجبات بين جميع المواطنين دون تمايز أو تفضيل".

ولعبت **المحكمة الدستورية العليا في مصر** دوراً رائداً في تبيان مفهوم العدل كما سبق وأنْ ذكرنا، وتصدت في الكثير من أحكامها لدستورية عدة أحكام وتشريعات استناداً إلى مخالفتها لمبدأ العدالة الاجتماعية. واعتبرت المحكمة مبدأ العدالة الاجتماعية مبدأ دستورياً عاماً ينبغي على المشرع احترامه والتقيد به في التشريعات المتعلقة بالضرائب وغيرها من التكاليف العامة. وتطبيقاً لذلك قضت في بعض الأحوال برفض الدعوى بعدم دستورية عدد من القوانين الضريبية استناداً إلى أنها تتعارض مع الدستور، كما قضت في أحوال أخرى بعدم دستورية عدد من التشريعات المتعلقة بالضرائب والرسوم، وأسست قضاءها على مخالفتها لمبدأ العدالة الاجتماعية.

واستقر قضاء هذه المحكمة على الموازنة بين حق الدولة في تحصيل الضرائب التي قررتها القوانين جبراً من المكلفين بها وحق المكلفين في أنْ يتم فرض الضرائب عليهم وفقاً لأسس موضوعية، من أهمها العدالة الاجتماعية.

وقد أصدرت المحكمة الدستورية العليا المصرية عدة أحكام قضت فيها بدستورية عدد من التشريعات الخاصة بالضرائب، وقررت في هذه الأحكام أنَّ النصوص التشريعية المطعون فيها لم تخالف مبدأ العدالة الاجتماعية. ومن أمثلة ذلك: حكم المحكمة الدستورية بتاريخ /7/ مارس عام 2004 في القضية رقم /58/ لسنة /19/ قضائية (دستورية)[128]، وحكم المحكمة الدستورية بتاريخ /31/ يوليو عام 2005 في القضية رقم /90/ للسنة القضائية الواحدة والعشرين[129].

كما أصدرت المحكمة عدة أحكام قضت فيها بعدم دستوريةعدد من النصوص التشريعية الخاصة

---

[128] قضت المحكمة في هذا الحكم برفض الدعوى بعدم دستورية نص المادة /41/ من القانون رقم /11/ لسنة 1991 بشأن الضريبة العامة على المبيعات الذي فرض عقوبة الغرامة على الممول الذي يرتكب مخالفة للقواعد والإجراءات التي نص عليها هذا القانون، بالإضافة إلى إلزامه بأداء الضريبة الأصلية المستحقة عليه وضريبة إضافية، وذلك حتى ولو لم يكن قد ارتكب عملاً من أعمال التهرب من الضريبة، وحتى ولو تصالح مع مصلحة الضرائب على المبيعات، وأسست المحكمة قضاءها على أنَّ "الجزاء الجنائي الذي فرضه المشرع بالنص الطعين، والذي رآه المدعي مغالاً فيه، تقرر لضرورة تبرره وهي تنبيه الممولين وحثهم على احترام التزاماتهم الضريبية، وسدادها في المواعيد المقررة تمكيناً للدولة من الاستمرار في أداء الواجبات والمهام المعهودة اليها، وقد تقرر هذا الجزاء كوسيلة نهائية وأخيرة لحمل الممول على الوفاء بالتزامه الضريبي، وبعد تجاوز الحدود التي يجوز التسامح فيها متمثلة في انقضاء فترة زمنية إضافية محددة سمح فيها المشرع للممول بتقديم الإقرار وسداد المستحق عليه دون إثارة مسؤوليته عن التأخير بما لا يتبقى معه بعد ذلك عذر لعزوف الممول عن سداد الضريبة في المواعيد المقررة وبذلك فإنَّ العقوبة لا تكون مقصودة لذاتها، وإنما لتقويم سلوك الأفراد المارق المنهي عنه جنائياً وفق قواعد موضوعية يتساوى الجميع أمامها، مما يصبح معه تقرير هذا الجزاء ضرورياً ومفيداً ومبرراً، وليس فيه – من منظور دستوري – مخالفة لمبدأ العدالة الاجتماعية". راجع الحكم على موقع المحكمة السابق ذكره.

[129] قضت المحكمة في هذا الحكم برفض الدعوى بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة /32/ من القانون رقم /11/ لسنة 1991 بشأن الضريبة العامة على المبيعات والذي فرض فيه المشرع ضريبة إضافية على الممول الذي لا يؤدي الضريبة في الموعد المحدد. وجاء في حيثيات الحكم أنَّ التشريع الضريبي وإنْ توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة، إلا أنَّ هذه المصلحة ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية، فلا يكون دين الضريبة متمخضاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية، ولا يجوز أنْ تعمد الدولة كذلك – استيفاء لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة – إلى تقرير جزاء على الإخلال بها يكون مجازاً – بمداه أو تعدده – الحدود المنطقية اللازمة لصون مصلحتها الضريبية وإلا كان هذا الجزاء غلواً وإفراطاً. وفي المقابل فكلما كان الجزاء مقرراً لضرورة أو متناسباً مع الأفعال التي أثمها المشرع أو منعها متصاعداً مع خطورتها كان موافقاً للدستور لما كان ذلك وكان الجزاء المالي المقرر بالنص الطعين بفرض ضريبة إضافية مقررة سلفاً بنص المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات بما يباعد بينها وبين أنْ تكون عقوبة تقررت بغير حكم قضائي يهدف به المشرع الى أمرين: **أولهما:** تعويض الخزانة العامة عن التأخير في تحصيل الضريبة عن الآجال المحددة لها قانوناً، **وثانيهما:** ردع المكلفين بتحصيل هذه الضريبة عن التقاعس في توريدها للمصلحة وحثهم على المبادرة إلى إيفائها فإنَّ الجزاء يكون قد برأ من شبهة العسف والغلو وجاء متناسباً مع جسامة الفعل المهني عنه وبعد منح الممول مهلة سداد كافية وغير مناقض لمبدأ خضوع الدولة للقانون". راجع الحكم على موقع المحكمة السابق ذكره.

بالضرائب لمخالفة هذه النصوص لمبدأ العدالة الاجتماعية. ومن أمثلة هذه الأحكام: الحكم الصادر بتاريخ /19/ يونيو 1993 في القضية رقم/5/ للسنة القضائية العاشرة[130]، والحكم الصادر بتاريخ /6/ ديسمبر 1993م في القضية رقم /23/ للسنة القضائية الثالثة عشرة[131]، وحكم المحكمة الدستورية بتاريخ /11/ ديسمبر 2005 في القضية رقم /125/ للسنة القضائية الثامنة عشرة[132].

إنَّ ما سبق ذكره يقودنا إلى نتيجة مفادها اختلاف مفهوم العدالة الاجتماعية عن العدالة الضريبية، فالأخيرة تُعَدُّ إحدى صور العدالة الاجتماعية وجزءاً منها، ومؤدى ذلك أنَّ العدالة الاجتماعية أشمل من

---

[130] قضى هذا الحكم بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة /3 مكرر/ والمادة /3 مكرر (ب)/ من القانون رقم /107/ لسنة 1976 المعدل بالقانونين رقم /34/ لسنة 1968م ورقم /13/ لسنة 1984م في شأن فرض ضريبة على الأراضي الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن في المناطق المتصلة بالمرافق العامة الأساسية والتي لا تخضع لأي من الضريبة على العقارات المبنية أو الضريبة على الأطيان الزراعية على أنْ تستمر هذه الضريبة بشكل دوري متجدد وتستحق سنوياً طالما لم تتغير طبيعة الأرض بالبناء عليها أو زراعتها ويشمل وعاء الضريبة زيادة افترض المشرع تحققها في قيمة الأرض قدرها بنسبة (7%) سنوياً حتى نهاية السنة السابقة مباشرة على استحقاق الضريبة، كما قرر المشرع في النصين المطعون فيهما سريان الضريبة على الأراضي الفضاء التي تتوافر لها الشروط المشار إليها وذلك بعد العمل بالقانون الذي فرضها. وقد أسست المحكمة قضاءها بعدم دستورية هذه الضريبة على كونها ضريبة مباشرة فرضها القانون على رأس مال لا يغل دخلاً وبطريقة دورية متجددة ولفترة غير محدودة مع زيادة تحكمية مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة بما يناقض مبدأ العدالة الاجتماعية. راجع الحكم على موقع المحكمة السابق ذكره.

[131] قضى هذا الحكم بعدم دستورية القانون رقم /229/ لسنة 1989 بفرض ضريبة على مرتبات العاملين المصريين بالخارج، والذي قصر فيه المشرع تطبيق هذه الضريبة على العاملين بالدولة والقطاع العام وأخرج من مجال سريانها غير هؤلاء ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عملهم في الخارج، ومتولداً عنه ولم يأخذ في الاعتبار الدخل المحقق فعلياً من العمل في الخارج، ومتولداً عنه وجعل دين الضريبة مرتبطاً بواقعة أخرى لا صلة لها بوعائها، إذ حدد مقدارها على ضوء الدرجة الوظيفية التي كان العامل يشغلها قبل مغادرته مصر وجعل مبلغها بالنسبة إلى كل درجة رقماً ثابتاً مقدراً تبعاً لموقعها من البنيان الهرمي الوظيفي. وبذلك أفرغ وعاء الضريبة من مضمونها بما يناقض الأسس الموضوعية التي لا تقوم الضريبة من الناحية الدستورية إلا بها. وبناء على ذلك فإنَّ هذا القانون قد خالف أحكام المادة /4/ من الدستور التي جعلت من العدل أساساً للنظام الاقتصادي للدولة، والمادة /38/ بشأن قيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية، والمادة /40/ الخاصة بالمساواة أمام القانون. راجع الحكم على موقع المحكمة السابق ذكره.

[132] قضى هذا الحكم بعدم دستورية نص الفقرة الثانية من المادة /38/ من القانون رقم /157/ لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل فيما تضمنه من أنْ يكون لمصلحة الضرائب عدم الاعتداد بالإقرار الضريبي وتحديد الأرباح بطريق التقدير الجزافي دون وضع ضوابط أو معايير لهذا التقدير. وأقامت المحكمة قضاءها على أنْ "المشرع في النص الطعين لم يحقق التوازن المطلوب بين أمرين هما: حق الدولة في استئداء الضريبة المستحقة قانوناً لما تمثله من أهمية بالغة نحو وفاء الدولة بالتزاماتها العامة تجاه الأفراد، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة في مجال فرض الضرائب على أفراد المجتمع لا سيما من حيث تحديد وعاء الضريبة تحديداً حقيقياً كشرط لعدالتها؛ ذلك أنَّ المشرع قد منح مصلحة الضرائب سلطة عدم الاعتداد بالإقرار المقدم من الممول غير الملتزم بإمساك دفاتر تجارية، واعتماد إقراره من أحد المحاسبين المعتمدين، واللجوء إلى تحديد أرباحه الخاضعة للضريبة بطريق التقدير الجزافي دون سند لديها من الأوراق أو القرائن، وهو ما قد يؤدي إلى انتفاء تحقق التقدير الحقيقي لوعاء الضريبة المفروضة، وإمكانية حصول الشطط في هذا التقدير ليجاوز أرباح الممول الفعلية، ويتعداها إلى أصل رأس المال فتدمره، سيما والمفروض أنَّ هذا الممول من صغار الممولين أصحاب النشاط التجاري والصناعي فضلاً عن أنَّ ذلك التقدير الجزافي الذي تفرضه المصلحة دون أدنى دليل وبغير ضمانات تكون كافية لتقدير المقدرة التكليفية للممولين تقديراً حقيقياً يصادم توقع الممولين المشروع ويباغت حياتهم عاصفاً بمقدراتهم حاكماً لكذب إقراراتهم فلا يكون مقدار الضريبة الملزمين بأدائها معروفاً لهم قبل استحقاقها ولا عبؤها ماثلاً في أذهانهم عند سابق تعاملاتهم الأمر الذي يؤدي إلى إهدار أسس وقواعد العدالة الاجتماعية على نحو يخالف حكم المادة /38/ من الدستور". راجع الحكم على موقع المحكمة السابق ذكره.

العدالة الضريبية. فالعدالة الضريبية باعتبارها هدفاً من أهداف الضريبة تعني – كما ذكرنا سابقاً – تحقيق الضريبة للعدالة الاجتماعية[133]. ولئن كانت العدالة الاجتماعية سر استقرار الدول، فإنَّ العدالة الضريبية هي الركن الراسخ للعدالة الاجتماعية. كما أنَّ العدالة الاجتماعية تُعَدُّ مبدأً دستورياً في بعض الأحيان (كما هو الحال في المجال الضريبي)، وهدفاً دستورياً في أحيان أخرى (كما هو الحال في المجال الاقتصادي)[134]. ولا مناص من القول: إنَّ كلاً من العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية يشكل ضمانة أساسية للمكلفين[135].

وهكذا فإنَّ محاولات الباحثين والفلاسفة ورجال القانون وضع ضوابط عامة لنظرية متكاملة عن العدالة، تحدد عناصرها ومبادئها، لم تُجْدِ نفعاً، فالفكر الإنساني عموماً، والقانوني بخاصة، لا يزال عاجزاً عن تحديد طبيعة العدالة. وهذا ما أدى لنسبية مفهوم العدالة، مما صعّب من مهمة تحديد مفهوم العدالة الضريبية، باعتبار أنَّ تحديده مرتبط بتحديد مفهوم العدالة. يضاف إلى ذلك ارتباط مفهوم العدالة الضريبية بالعدالة الاجتماعية التي بدورها مفهوم نسبي غير واضح.

---

[133] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 17 وما بعدها.

وراجع في هذا المعنى أيضاً: الدوري، عمار ممدوح. (2009). تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية "دراسة حالة العراق". ماجستير. كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد. بغداد: العراق. ص50.

وعن ارتباط مفهوم العدالة الضريبية بمفهوم العدالة الاجتماعية، جاء في الأسباب الموجبة للقانون /166/ لعام 2020 في لبنان والمتضمن تعديل المادة /35/ من القانون رقم /66/ لعام 2017 أنَّ: ".. مبدأ العدالة الاجتماعية لا ينفصل عن المساواة في الحقوق والواجبات، مع احترام النظام الاقتصادي، من ضمنه بل في أساسه النظام الضريبي..". كما جاء فيها: "حيث إنَّ العدالة والمساواة بين المواطنين اللبنانيين هو مبدأ نص عليه وكفله الدستور وينبغي بل يتوجب لزاماً على المشترع اللبناني أنْ يراعي في كل ما يشرعه ويسنه من قوانين، المبادئ الدستورية ومنها المبدأ المنوه عنه، وحيث إنَّ مبدأ العدالة الاجتماعية هو في صلب وهدفية المبدأ العام للعدالة، فحيث تنعدم العدالة الاجتماعية ينعدم وجود العدالة في المطلق، وحيث إنَّ العدالة الاجتماعية في عصرنا الحاضر تتجسد بنوع أولي بالعدالة الضريبية التي بدونها لا تحفيز اقتصادي ولا إنماء متوازن بين فئات المواطنين على اختلاف أوضاعهم الاقتصادية، وحيث إنَّ العدالة الضريبية تساهم في توزيع الضرائب بين المواطنين بأسلوب عادل من خلال الاعتماد على مجموعة من الاستراتيجيات المالية التي تنظم الطرق المعتمدة في تطبيق النظام الضريبي الأمثل والأعدل بحيث يتم توزيع الأعباء على السكان بالإنصاف، مما يساهم في التقليل من التفاوت الاقتصادي ضمن المجتمع، لا أنْ يزيده شرخاً، وحيث إنَّ غالبية علماء الاجتماع والاقتصاد يحددون للعدالة الضريبية أركاناً ومبادئ قوامها المساواة والعمومية والشخصية الضريبية بحيث تقوم العدالة أفقياً بتوزيع الضرائب على الأفراد بناء على تشابه الحالات الاقتصادية فيما بينها، وبحيث تقوم العدالة الضريبية عمودياً عن طريق الأفراد الذين يختلفون عن بعضهم البعض في أوضاعهم الاقتصادية بتسديد ضرائبهم بطرق مختلفة، وهكذا يتم ربط العدالة الضريبية مع العدالة الاجتماعية لأنها تتأثر بتصنيفات السكان المرتبطة باختلاف نسب الدخل والاستهلاك فيما بينها..".

[134] بوزيان، (2013)، ص115.

وراجع في ذلك أيضاً: عبد اللطيف، (2015).

[135] الشويتي، محمد خالد. (2012). حقوق المكلف بالضريبة "دراسة مقارنة". ماجستير. كلية الحقوق، جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص160.

المبحث الثاني

ارتباط مفهوم العدالة بمفهوم المساواة

يُعتبر مبدأ المساواة أحد المبادئ التي كافحت البشرية لأجلها عبر العصور، فهو حجر الزاوية في كل تنظيم ديمقراطي للحقوق والحريات العامة، وأحد الدعائم الرئيسة لدولة القانون. وهو من الديمقراطية بمثابة الروح من الجسد، وبغيره ينتفي معنى الديمقراطية، وينهار كل مدلول للحرية[136].

وارتبط مبدأ المساواة عبر العصور بكرامة الفرد ومفهوم المواطنة داخل الدولة حتى أضحى عنصراً أساسياً من عناصر الديمقراطية، فلا نستطيع أنْ نضفي على الدولة صفة دولة القانون ما لم تحقق مبدأ المساواة[137].

وتأتي أهمية المساواة من اعتبارها شرطاً للحرية، فالحرية – كما يقول جان جاك روسو – لا يمكن أنْ تبقى بغير المساواة[138].

وللحق في المساواة طبيعة مزدوجة: فهو يعتبر حقاً أساسياً من حقوق الإنسان والمواطن، وفي الوقت ذاته يُعتبر ركيزة أساسية ترتكز عليها كل الحقوق، وتُستخدم بالتالي كدليل أو كعلامة إرشادية لتفسير الحق ذاته[139].

ويختلط مفهوم العدالة بمفهوم المساواة لدى الكثيرين، فبعضهم يعتبرهما مفهومين متطابقين، ولا مجال للتناقض بينهما. وعلى العكس من ذلك، يفترض البعض الآخر وجود تناقض بينهما. بينما ترى فئة ثالثة أنَّ هناك ارتباط بين مفهومي العدالة والمساواة.

---

[136] بدوي، (1970)، ص402.

[137] كورك، (2014)، ص295.

[138] روسو، ج. ج. (1995). العقد الاجتماعي، (ط:2). ترجمة: عادل زعيتر. بيروت: لبنان. مؤسسة الأبحاث العربية. ص94.

[139] عمر، شورش حسن. (2017). الحق في المساواة وموقف القضاء الدستوري منه. مجلة العلوم القانونية. مج: 32. العدد: 2. ص102. بغداد: العراق. كلية الحقوق – جامعة بغداد.

بناء على ذلك، سنتحدث عن مبدأ المساواة (المطلب الأول)، لننتقل بعدها إلى مبدأ المساواة أمام الضريبة (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مبدأ المساواة

تُعتبر المساواة من الكلمات الرنانة التي تستهوي الشعوب وتهزّ مشاعرهم، ويستعملها الزعماء والقادة، وهي حافز الكثير من النهضات والثورات الكبرى، ومادة دسمة تناولها الكثير من الفلاسفة والعلماء والكتّاب في مجالات الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. ولأهميتها في مختلف المجالات، سنتناولها في الفروع الآتية كالآتي: تعريف المساواة (الفرع الأول)، تطور مبدأ المساواة (الفرع الثاني)، مبدأ المساواة في المواثيق الدولية والدساتير (الفرع الثالث)، العلاقة بين مبدأي المساواة والعدالة (الفرع الرابع)، المساواة أمام القانون (الفرع الخامس).

الفرع الأول

تعريف المساواة

في اللغة، المساواة من الفعل (سَوِيَ)، ويقال: ساواه أي: ماثله، عادله. وساواه به وساوى الشيء بالشيء وساوى بينهما أي: جعلهما يتعادلان[140].

أما اجتماعياً وسياسياً، فالمساواة ضربان:

الأول: مادية، وهي تعادل الأفراد في ثرواتهم ومختلف ظروفهم الواقعية.

الثاني: معنوية، وهي تساوي الأفراد في الحقوق والواجبات فيكونون سواء أمام القانون والوظائف العامة، لا يُفرَّق بينهم لِحَسب أو نسب أو لجاه أو مال، وإنما يعامَلون على حسب كفاءتهم واستحقاقهم في مساواة

---

[140] مسعود، (1992)، ص736.

قانونية وسياسية[141].

والمساواة تعني التطابق والمماثلة بين الأفراد في الحقوق والواجبات، بمقتضى القاعدة القانونية التي تنظم العلاقات الاجتماعية[142]. والمساواة بين الناس تعني أنَّ النفس البشرية واحدة لا فرق بين إنسان وآخر، فالناس متساوون لا تمييز بينهم بسبب العرق أو الجنس أو الدين أو اللون[143].

وفي الفكر الدستوري والسياسي نظريتان أساسيتان لتحديد مبدأ المساواة ووليدته الحرية. هاتان النظريتان هما: نظرية القانون الطبيعي، ونظرية العقد الاجتماعي. فأنصار مدرسة القانون الطبيعي يرون أنَّ الأفراد كانوا يعيشون في حالة الفطرة ويتمتعون بالمساواة التامة فيما بينهم في ممارسة حقوقهم وحرياتهم الطبيعية. أما أنصار نظرية العقد الاجتماعي فيرون أنَّ الأفراد تعاقدوا فيما بينهم للخروج من حالة الفطرة من أجل الحياة في مجتمع منظم يتمتعون فيه بالمساواة التامة في الحقوق[144].

وقد عبَّر الفيلسوف الفرنسي "**روسو**" عن مبدأ المساواة بقوله: "إنها تعني عدم وجود شيء، يمكن أنْ يعطى للجميع ولا يعطى لشخص محدد". وفي رأيه أنَّ المساواة هي التي تدفع بالأشخاص إلى احترام القوانين لأنها صادرة في النهاية عن إرادتهم. وتأخذ المساواة أشكالاً مختلفة ومتعددة وفقاً لمضمونها وغاياتها، وهذه الأشكال هي: المساواة أمام القانون، والمساواة أمام القضاء، والمساواة أمام المرافق العامة، والمساواة في نطاق الوظيفة العامة، والمساواة في استخدام الأموال العامة، والمساواة في التكاليف والأعباء العامة[145].

ومن حيث المبدأ، يجب أنْ تتميز فكرة المساواة بالعمومية، أي أنْ يطبق القانون على جميع الأفراد

---

[141] مجمع اللغة العربية، (1983)، ص182.

[142] نوح، مهند، والحويش، ياسر، والقحف، مروان. (2004). حقوق الإنسان. دمشق: سورية. كلية الحقوق، جامعة دمشق "مركز التعليم المفتوح". ص48.

[143] الحلبي، محمد علي السالم عياد. (2002). مبدأ المساواة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، (ط:1). عمان: الأردن. الدار العلمية الدولية للتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع. ص13.

[144] دلة، سام. (2005). مبادئ القانون الدستوري والنظم السياسية. حلب: سورية. مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية. ص373.

[145] نوح، والحويش، والقحف، (2004)، ص161 وما بعدها.

دون تمييز، ولكن هذه المساواة المطلقة نظرياً لا يمكن ولا يجب أنْ تتحقق. فالمساواة لا يمكن أنْ تكون مطلقة بل يجب أنْ تكون مساواة نسبية، أي أنْ يكون هناك مساواة بين أفراد لهم مراكز متماثلة. ففي الحقيقة يعتبر خرقاً لمبدأ المساواة معاملة أفراد لهم مراكز قانونية مختلفة معاملة متساوية. فمبدأ المساواة يتطلب إضافة لمراعاة الاختلاف بين قدرات ومراكز الأفراد، حماية هذه الاختلافات. باختصار، إنَّ مبدأ المساواة مفهوم نسبي يتطلب حسن تطبيقه أنْ يعامل الأفراد الذين يحتلون مراكز قانونية متماثلة معاملة قانونية متساوية[146].

ويُعَدُّ مبدأ المساواة حجر الأساس في القضاء الدستوري، فهو أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعي[147]. ويُنظر للمساواة على أنها تطبيق لمفهوم الشرعية، والتي بموجبها يُطبق القانون دون استثناء على كل من هم في ظروف متماثلة[148].

ومن المقرر في قضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية أنَّ "مبدأ المساواة يُعَدُّ وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة للحقوق والحريات المنصوص عليها في الدستور والقانون، ومن ثم فلا يجوز للمشرع عند إعماله لسلطته التقديرية في مجال تنظيم الحقوق أنْ يقيم تمييزاً غير مبرر تتنافر به المراكز القانونية التي تتماثل عناصرها ويتعين أنْ تنتظمها أسس موضوعية موحدة لا تمييز فيها بين المؤهلين قانوناً للانتفاع بها والتي يتكافأ أطرافها أمام القانون"[149].

كما جاء في قضاء هذه المحكمة أنَّ "مبدأ المساواة ليس مبدأ تلقينياً جامداً منافياً للضرورة العملية، ولا هو بقاعدة صماء تنبذ صور التمييز جميعها، ولا كافلاً لتلك الدقة الحسابية التي تقتضيها موازين العدل المطلق بين الأشياء. وإذا جاز للسلطة التشريعية أنْ تتخذ بنفسها ما تراه ملائماً من التدابير، لتنظيم موضوع

---

146 دلة، (2005)، ص374.

147 سرور، أحمد فتحي. مبدأ المساواة في القضاء الدستوري. مجلة المحكمة الدستورية العليا في مصر، العدد: 2، 3 آب 2015، على موقع المحكمة السابق ذكره.

148 Vanistendael, F؛ (1996). Tax law design and drafting, chapter: 2, legal framework for taxation. International Monetary Fund, p 5.

149 القضية رقم /100/ لسنة /28/ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، 7 آذار سنة 2010م، موقع المحكمة السابق ذكره.

محدد، وأنْ تغاير – من خلال هذا التنظيم، ووفقاً لمقاييس منطقية – بين مراكز لا تتحد معطياتها، أو تتباين فيما بينها في الأسس التي تقوم عليها، إلا أنَّ ما يصون مبدأ المساواة، ولا ينقض محتواه، هو ذلك التنظيم الذي يقيم تقسيماً تشريعياً ترتبط فيه النصوص القانونية التي يضمها، بالأغراض المشروعة التي يتوخاها، فإذا قام الدليل على انفصال هذه النصوص عن أهدافها، أو كان اتصال الوسائل بالمقاصد واهياً، كان التمييز انفلاتاً وعسفاً، فلا يكون مشروعاً دستورياً، وأنَّ مبدأ خضوع الدولة للقانون، مؤداه ألا تخل تشريعاتها بالحقوق التي يعتبر صونها مفترضاً أولياً لقيام الدولة القانونية"[150].

وذهب المجلس الدستوري اللبناني إلى أنَّ المساواة لا تعني المساواة بالمطلق، إنما المساواة بين المواطنين الخاضعين للوضع القانوني نفسه. ويستطيع المشرع أنْ يميّز في المعاملة بين المواطنين في حال توافر شرطين: وجود المواطنين في أوضاع ومراكز قانونية مختلفة، وتوافر المصلحة العامة التي تبرر عدم المساواة على أنْ يبقى هذا التمييز في المعاملة متوافقاً مع غاية القانون[151].

واستقر الفقه والقضاء الدستوري اللبناني على أنَّ المساواة تكون بين الأفراد المنضوين تحت أوضاع قانونية واحدة، ولا تكون بين أفراد وفئات منضوية تحت أوضاع قانونية مختلفة[152].

واعتبر المجلس الدستوري اللبناني أنَّ خرق مبدأ المساواة بين المواطنين يكون متوافراً عندما يقيم القانون تمييزاً لا يمكن تبريره بسبب معقول بالنظر للحالة الواقعية التي يعالجها المشرع، وبالتالي عندما يكون السبب معقولاً، يكون التمييز في المعاملة مبرراً[153].

ويُعَدُّ مبدأ المساواة من المبادئ العامة للقانون، ويرتكز ذلك على أساس من الفلسفة السياسية والديمقراطية، باعتبار أنَّ الحرية لا توجد ما لم تكن متاحة للجميع، فلا ديمقراطية بغير حرية، ولهذا يُستخدم

---

[150] القضية رقم /161/ لسنة /31/ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، 1 نيسان سنة 2012م، على موقع المحكمة السابق ذكره.

[151] القرار رقم /12/ بتاريخ 2012/12/17، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، مج: 7، بيروت: لبنان. 2013، ص26.
والقرار رقم /5/ بتاريخ 2017/9/22، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، مج: 11، بيروت: لبنان. 2017، ص61.

[152] القرار رقم /1/ بتاريخ 2016/1/7، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، مج: 10، بيروت: لبنان. 2016، ص19.
وأيضاً: القرار رقم /2/ بتاريخ 2017/3/17، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، مج: 11، بيروت: لبنان. 2017، ص24.

[153] كورك، (2014)، ص305.

مبدأ المساواة لتطبيق جميع الحقوق والحريات، فهو مبدأ مشترك لكي يتمتع الجميع بكافة الحقوق والحريات، لهذا قيل إنَّ هذا المبدأ هو حجر الزاوية في القضاء الدستوري، بوصفه إحدى الدعائم الرئيسة لدولة القانون، ونظراً إلى أنَّ سيادة القانون لا تعلو ما لم تطبق على قدم المساواة. وبناء على ذلك فإنه على الرغم من الإقرار الصريح لهذا المبدأ في الدستور إلا أنه يُستخلص ضمناً من مجموعة من المبادئ التي تقوم عليها دولة القانون، وعلى رأسها مبدأ سيادة القانون، ومبدأ الديمقراطية[154].

الفرع الثاني

تطور مبدأ المساواة

لا تُعتبر فكرة المساواة حديثة النشأة، بل إنها موجودة منذ أنْ وجد الإنسان. وقد تَعرَّض مبدأ المساواة للتطور عبر الأزمان، واختلف مفهومه من عصر لآخر ومن دولة أخرى حتى وصل إلى ما وصل إليه حالياً.

وانتقل مبدأ المساواة من الإطار النظري الفكري الفلسفي إلى الإطار القانوني، وتطور في الشكل والمضمون من القاعدة العرفية إلى القاعدة الدستورية، ثم انتقل إلى مرحلة جديدة حيث أصبح احترام مبدأ المساواة محكوماً بقواعد دستورية قانونية ولم يَعُدْ مجرد قواعد تشريعية عادية يمكن تبديلها وتعديلها وفقاً لمشيئة السلطات التشريعية، وإنما لها القيمة الدستورية، ما يعني احتلالها المقام الأول في التراتبية القانونية في الدولة، وضرورة احترام السلطات الدولة لما ورد فيها. وذهبت الدساتير إلى أبعد من ذلك حيث ارتبطت فكرة صياغة الدساتير أصلاً ارتباطاً أساسياً بمبدأ المساواة، وأضحى هذا المبدأ ضمانة مرتبطة بمفاهيم أخرى كمفهوم دولة الحق التي تعمل الأنظمة السياسية على تدعيمه لاستقرار النظام الديمقراطي[155].

ولم يكن مبدأ المساواة في **اليونان القديمة** بين الفرد والفرد، بل مساواة المواطن بالمواطن، حيث كان السكان يُقسمون إلى ثلاث طبقات: طبقة المواطنين الأحرار، وطبقة الأجانب المقيمين في البلاد،

---

[154] سرور، (2015).

[155] كورك، (2014)، ص294.

وطبقة العبيد الأرقاء، وبالتالي يُعتبر العبيد والأجانب في مركز غير متساوٍ مع المواطنين. وكان السائد عند اليونانيين القدماء أنهم يمتازون عن غيرهم من الشعوب الأخرى لأنها ناقصة الإنسانية. ولم يَعرف **الرومان** مبدأ المساواة كمبدأ إنساني وحق طبيعي للبشر، بل كان الطابع العام المميز لمجتمعهم هو طابع عدم المساواة والطبقية والتمييز بينهم في الحقوق والواجبات، والمساواة بين الرجل والمرأة شبه معدومة. وكانت قوانينهم تجرد غير الروماني من كافة الحقوق الممنوحة للروماني. وفي **مصر القديمة** ظهر التمييز بين الأفراد في المجتمع فكان هناك طبقة الكهنة وطبقة النبلاء بالإضافة إلى طبقة الحكام، أما طبقة العوام وأفراد الشعب فقد كانت تحت سيطرة الكهنة والنبلاء. وقسمت **الديانة البرهمية** المجتمع إلى طبقات إلى أنْ جاءت البوذية وألغت التقسيم الطبقي بين الناس، ومثلها **الكونفوشيوسية** التي نادت بالمساواة بين الناس وإلغاء الطبقية. ودعت **المسيحية** إلى المحبة والإخاء والروحانية والبعد عن المادية وإلى المساواة بين الناس وإلغاء العنصرية[156].

ولما جاء **الإسلام**، غرس مبدأ المساواة بين الناس وقضى على العصبية والقبلية، وساوى بين الأحرار والعبيد كما ساوى بين الأغنياء والفقراء. فتقرير الإسلام لمبدأ المساواة جاء مطلقاً، فهو يشمل المساواة أمام القانون، والقضاء، والمساواة في الحقوق والواجبات، كما يتناول المساواة أمام الله[157]. قال تعالى في كتابه الكريم: ﴿إِنَّمَا الْمُؤْمِنُونَ إِخْوَةٌ﴾[158].

كما جاء في القرآن أيضاً: ﴿يَا أَيُّهَا النَّاسُ إِنَّا خَلَقْنَاكُم مِّن ذَكَرٍ وَأُنثَى وَجَعَلْنَاكُمْ شُعُوباً وَقَبَائِلَ لِتَعَارَفُوا إِنَّ أَكْرَمَكُمْ عِندَ اللَّهِ أَتْقَاكُمْ إِنَّ اللَّهَ عَلِيمٌ خَبِيرٌ﴾[159].

---

[156] الحلبي، (2002)، ص115 وما بعدها.

وانظر في ذلك أيضاً: هواري، فطمة محمد ديب. (2012). مبدأ المساواة في التعيين في نطاق الوظيفة العامة "دراسة مقارنة". ماجستير. كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص40 وما بعدها.

[157] الخطيب، نعمان أحمد. (2011). الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، (ط:7). عمان: الأردن. دار الثقافة للنشر والتوزيع. ص162.

– الحلبي، (2002)، ص115 وما بعدها.

[158] سورة الحجرات، الآية 10.

[159] سورة الحجرات، الآية 31.

وجاء أيضاً: ﴿يَا أَيُّهَا النَّاسُ اتَّقُوا رَبَّكُمُ الَّذِي خَلَقَكُمْ مِنْ نَفْسٍ وَاحِدَةٍ وَخَلَقَ مِنْهَا زَوْجَهَا وَبَثَّ مِنْهُمَا رِجَالاً كَثِيراً وَنِسَاءً وَاتَّقُوا اللَّهَ الَّذِي تَسَاءَلُونَ بِهِ وَالْأَرْحَامَ إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيباً﴾[160].

وعن رسول الله محمد (ﷺ) أنه قال: "كلكم لآدم وآدم من تراب. ليس لعربي فضل على أعجمي ولا لأعجمي على عربي، ولا أحمر على أبيض، ولا أبيض على أحمر إلا بالتقوى"[161].

وورد عنه أيضاً: "الخلق كلهم عيال الله وأحبهم إلى الله أنفعهم إلى عياله"[162]. كما قال: "أنا شهيدٌ أنَّ العباد كلهم إخوة"[163].

ولاقى رسول الله (ﷺ) حرباً لا هوادة فيها من قبل سادة قريش والعرب، وأنكروا على الإسلام مساواته بينهم وبين العبيد والفقراء، وأرسلوا إلى النبي محمد (ﷺ) يقولون له: "اطرد هؤلاء عنك، ونحن لا نرى بأساً في اعتناق دينك". فرفض الرسول ذلك، فقالوا له: "إنْ لم يكن من بقائهم بد، فليكونوا في مؤخرة الصفوف ونتولى نحن الصدارة". فنزل الوحي بقوله تعالى: ﴿وَلَا تَطْرُدِ الَّذِينَ يَدْعُونَ رَبَّهُم بِالْغَدَاةِ وَالْعَشِيِّ يُرِيدُونَ وَجْهَهُ مَا عَلَيْكَ مِنْ حِسَابِهِم مِّن شَيْءٍ وَمَا مِنْ حِسَابِكَ عَلَيْهِم مِّن شَيْءٍ فَتَطْرُدَهُمْ فَتَكُونَ مِنَ الظَّالِمِينَ﴾[164]. فالمسلم أخو المسلم، لا سادة ولا عبيد، ولا فرق ولا تمييز بينهم[165].

ولكن المساواة في الإسلام بين الأفراد لا تعني المساواة المطلقة المجردة، فهي لا تعني وحدة المعاملة بقدر ما تعني تنظيماً للفرص. ولهذا، إنْ كان هناك أموراً تخرج عن وحدة المعاملة فليس معناه خروجاً عن مبدأ المساواة[166]. قال تعالى: ﴿أَفَمَن كَانَ مُؤْمِناً كَمَن كَانَ فَاسِقاً لّا يَسْتَوُونَ﴾[167].

وفي **<u>عصر الإقطاع</u>** كانت المساواة بين الناس معدومة تقريباً، لوجود طبقات الأشراف والنبلاء

---

[160] سورة النساء، الآية 1.

[161] الترمذي، الجزء الخامس، ص 389.

[162] الطبراني، المعجم الكبير، الحديث رقم 9892.

[163] النسائي، السنن الكبرى، كتاب عمل اليوم والليلة، الحديث رقم 8667.

[164] سورة الأنعام، الآية 52.

[165] الحلبي، (2002)، ص15.

[166] الخطيب، (2011)، ص 162.

[167] سورة السجدة، الآية 18.

والأمراء ورجال الدين الذين فرضوا سيطرتهم على طبقة العامة، فبرزت الطبقية والعنصرية والطغيان والظلم. الأمر الذي أدى لظهور الحركات السياسية المطالبة بالحرية الفكرية والمساواة وبروز العديد من المفكرين والمذاهب السياسية والمدارس الاجتماعية التي تدعو لاستكمال الفرد لطبيعته الإنسانية (كتوماس الأكويني) والابتعاد عن الاستغلال والظلم ورفض السخرة. كما برزت المطالبة بالإصلاح الديني والسياسي وضرورة تغيير الأوضاع القائمة. ونتيجة الكفاح الإنساني المرير من أجل تقرير الحقوق والحريات للمواطنين وصيانتها ومنع انتهاكها، قامت الشعوب الأوربية بفرض إعلانات الحقوق على دولها والتقيد بها للوقوف في وجه الطغيان والتسلط، وقد ألغت هذه الإعلانات النظام الطبقي وضمنت المساواة للمواطنين في الحقوق والواجبات ومنحت الناس امتيازات متساوية، وأهم هذه الإعلانات: إعلانات الحقوق الانكليزية (كالعهد الأعظم "الماجناكرتا" عام 1215م، وملتمس الحقوق عام 1628م، وقانون ضمانة إحضار جسم السجين عام 1679م، وقانون الحقوق عام 1689م). وبسبب الظلم والعنصرية والاستعباد والطبقية وإلغاء المساواة قامت الثورة الأمريكية ضد المستعمر البريطاني وإعلان الاستقلال عام 1776م، وبعد ذلك صدر أول إعلان للحقوق عن ولاية فرجينيا عام 1776م الذي أصبح مثلاً اقتدت به باقي الولايات الأمريكية. كما صدر إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا عام 1789م الذي ألغى النظام الطبقي وضمن المساواة للمواطنين في الحقوق والواجبات[168].

وحين نشأ **نظام الحرية الاقتصادية التقليدي** كان يفرض حرية المبادلات وحرية التجارة، وأنْ يقتصر دور الدولة على حماية النظام الحر للمعاملات والمبادلات التي يقوم عليها النظام الاقتصادي، إلا أنَّ مبدأ الحرية الاقتصادية على هذا النحو، قاد إلى الظلم الاجتماعي لانعدام المساواة الحقيقية بين الأفراد وجعلها فرضية نظرية بحتة، لذلك كان لا بدّ من تدخل المجتمع أو السلطة لتلافي هذه الاختلالات الناشئة من فرضيات الحرية الاقتصادية المطلقة. وبناء على ذلك اتجهت التشريعات المعاصرة إلى وضع الحريات الاقتصادية في تنظيم دقيق وقيود عديدة، مما أسهم في إيجاد جملة من الحقوق الاجتماعية التي تجد

---

[168] الحلبي، (2002)، ص119 وما بعدها.

أساسها في الرغبة بتحرير الضعفاء اقتصادياً من سيطرة الملّاك وأرباب الأعمال، وإيجاد نمط من المساواة الفعلية ضمن العلاقات القانونية[169].

الفرع الثالث

مبدأ المساواة في المواثيق الدولية والدساتير

يُعَدُّ مبدأ المساواة – بحق – أصل الحريات وأساس الحقوق[170]، فقد أضحى من المبادئ العامة في القانون التي أصبحت قانوناً للضمير الإنساني[171]، حيث تضمّنه إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي عام 1789م[172]، والإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عام 1948م[173]، والإعلان الأمريكي لحقوق

---

[169] نوح، مهند. (2007). المساواة. الموسوعة العربية. مج:18، ص505، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

[170] نوح، والحويش، والقحف، (2004)، ص160.

[171] السالمان، عبد العزيز محمد. (2014). الحق في المساواة. مجلة المحكمة الدستورية العليا في مصر، 3 آب 2015، على موقع المحكمة الدستورية العليا في مصر السابق ذكره.

[172] نصت المادة الأولى من هذا الإعلان على أنْ: "يُولَد الناس أحراراً متساوين في الحقوق ويبقون كذلك، والتمييز الاجتماعي لا يمكن أنْ يقوم إلا على أساس المنفعة العامة".

ونصت المادة السادسة منه على ما يلي: "إنَّ القانون هو التعبير عن الإرادة العامة ولكل المواطنين الحق في أنْ يسهموا مباشرة أو بواسطة ممثليهم في صياغته. ويجب أنْ يكون القانون واحداً في حالتي الحماية والعقاب، وكل المواطنين متساوون في نظره، وفي تولي الوظائف العامة طبقاً لكفاءتهم ودون تمييز سوى ما يتمتعون به من مواهب وفضائل".

[173] جاء في ديباجة الإعلان العالمي لحقوق الإنسان: "لما كان الإقرار بما لجميع أعضاء الأسرة البشرية من كرامة أصيلة فيهم، ومن حقوق متساوية وثابتة، يشكل أساس الحرية والعدل والسلام في العالم.."

ونصت مادته الأولى على أنْ: "يولد جميع الناس أحراراً ومتساوين في الكرامة والحقوق. وهم قد وهبوا العقل والوجدان وعليهم أنْ يعاملوا بعضهم بعضاً بروح الإخاء".

كما نصت المادة الثانية منه على أنَّ: "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. وفضلاً عن ذلك، لا يجوز التمييز على أساس الوضع السياسي أو القانوني أو الدولي للبلد أو الإقليم الذي ينتمي إليه الشخص، سواء أكان مستقلاً أو موضوعاً تحت الوصاية أو غير متمتع بالحكم الذاتي أم خاضعاً لأي قيد آخر على سيادته".

أما المادة السابعة منه فنصت على أنَّ: "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 الإعلان ومن أي تحريض على مثل هذا التمييز".

وجاء المادة العاشرة منه: "لكل إنسان، على قدم المساواة التامة مع الآخرين، الحق في أنْ تنظر قضيته محكمة مستقلة ومحايدة، نظراً منصفاً وعلنياً، للفصل في حقوقه والتزاماته وفي أية تهمة جزائية توجه إليه".

وجاء في الفقرة الأولى من المادة السادسة عشرة منه: "للرجل والمرأة، متى أدركا سن البلوغ، حق التزوج وتأسيس أسرة، دون أي قيد بسبب العرق أو الجنسية أو الدين. وهما متساويان في الحقوق لدى التزوج وخلال قيام الزواج ولدى انحلاله".

وواجبات الإنسان عام 1948م[174]، والاتفاقية الأوربية لحقوق الإنسان عام 1950م[175]، والعهد الدولي الخاص بالحقوق الاقتصادية والثقافية والاجتماعية عام 1966م[176]، والعهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية عام 1966م[177]، وإعلان القاهرة حول حقوق الإنسان في الإسلام عام 1990م[178]، كما تضمنه الميثاق العربي لحقوق الإنسان الصادر عن جامعة الدول العربية عام 2004م[179].

---

[174] جاء في المادة الثانية من هذا الإعلان: "كل الأشخاص متساوون أمام القانون، ولهم الحقوق والواجبات الثابتة في هذا الإعلان دون تمييز بسبب السلالة أو الجنس أو اللغة أو العقيدة أو أي عامل آخر".

[175] جاء في المادة الرابعة عشرة من هذه الاتفاقية: "يجب تأمين التمتع بالحقوق والحريات المعترف بها في هذه الاتفاقية دون أي تمييز وتحديداً ذاك القائم على الجنس أو العنصر أو اللون أو اللغة أو الدين أو الآراء السياسية أو الأصل الوطني أو الاجتماعي أو الانتماء إلى أقلية وطنية أو الثروة أو الولادة أو أي وضع آخر".

[176] جاء في ديباجة هذا العهد أنَّ "الدول الأطراف في هذا العهد، إذ ترى أنَّ الإقرار بما لجميع أعضاء الأسرة البشرية من كرامة أصيلة فيهم، ومن حقوق متساوية وثابتة، يشكل وفقاً للمبادئ المعلنة وفي ميثاق الأمم المتحدة أساس الحرية والعدل والسلام في العالم.."

وجاء في الفقرة الثانية من المادة الثانية منه: "تتعهد الدول الأطراف في هذا العهد بأنْ تضمن جعل ممارسة الحقوق المنصوص عليها في هذا العهد بريئة من 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".

كما تقرّ الدول الأطراف في العهد في المادة العاشرة بـ: "وجوب اتخاذ تدابير حماية ومساعدة خاصة لصالح حميع الأطفال والمراهقين، دون تمييز بسبب النسب أو غيره من الأسباب".

[177] جاء في ديباجة هذا العهد أنَّ "الدول الأطراف في هذا العهد، إذ ترى أنَّ الإقرار بما لجميع أعضاء الأسرة البشرية من كرامة أصيلة فيهم، ومن حقوق متساوية وثابتة، يشكل وفقاً للمبادئ المعلنة وفي ميثاق الأمم المتحدة أساس الحرية والعدل والسلام في العالم.."

كما جاء في المادة الثانية منه: "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".

وجاء في المادة الثالثة منه: "تتعهد الدول الأطراف في هذا العهد بكفالة تساوي الرجال والنساء في حق التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية المنصوص عليها في هذا العهد".

[178] جاء في المادة الأولى من هذا الإعلان:

"البشر جميعاً أسرة واحدة جمعت بينهم العبودية لله والنبوة لآدم، وجميع الناس متساوون في أصل التكليف والمسؤولية دون تمييز بينهم بسبب العرق أو اللون أو اللغة أو الجنس أو المعتقد الديني أو الانتماء السياسي أو الوضع الاجتماعي أو غير ذلك من الاعتبارات. وأنَّ العقيدة الصحيحة هي الضمان لنمو هذه الكرامة على طريق تكامل الإنسان".

ونصت المادة الخامسة منه على أنَّ: "الأسرة هي الأساس في بناء المجتمع، والزواج أساس تكوينها وللرجال والنساء الحق في الزواج ولا تحول دون تمتعهم بهذا الحق قيود منشؤها العرق أو اللون أو الجنسية".

وجاء في المادة السادسة منه أنَّ "المرأة مساوية للرجل في الكرامة الإنسانية".

كما جاء في المادة التاسعة عشرة منه أنَّ "الناس سواسية أمام الشرع، يستوي في ذلك الحاكم والمحكوم".

أما المادة الثالثة والعشرين منه فجاء فيها: "لكل إنسان حق الاشتراك في إدارة الشؤون العامة لبلاده بصورة مباشرة أو غير مباشرة، كما أنَّ له حق تقلد الوظائف العامة وفقاً لأحكام الشريعة".

[179] جاء في المادة الثالثة من هذا الميثاق:=

وتحتل المساواة مكاناً بارزاً في النظم الدستورية المقارنة، ويُعَدُّ مبدأ المساواة بين الأفراد بمفهومه المطلق من أكثر المفاهيم الدستورية المتفق عليها، حيث يكاد لا يوجد دستور يخلو من النص عليه[180]. وبسبب أهمية هذا المبدأ حرصت الغالبية العظمى من الدساتير على إدراجه في صلبها، أو إدراج الحالات التي يُطبّق فيها، وهذا ما نجده في دستور الجمهورية العربية السورية الصادر عام 2012 م[181]، والدستور المصري الصادر عام 2014 م[182]،

="أ – تتعهد كل دولة طرف في هذا الميثاق بأنْ تكفل لكل شخص خاضع لولايتها حق التمتع بالحقوق والحريات المنصوص عليها في هذا الميثاق، دون أي تمييز بسبب العرق أو اللون أو الجنس، أو اللغة أو المعتقد الديني، أو الرأي أو الفكر، أو الأصل الوطني، أو الاجتماعي أو الثروة، أو الميلاد، أو الإعاقة البدنية أو العقلية.

ب – تتخذ الدول الأطراف في هذا الميثاق التدابير اللازمة لتأمين المساواة الفعلية في التمتع بكافة الحقوق والحريات المنصوص عليها في هذا الميثاق، بما يكفل الحماية من جميع أشكال التمييز بأي سبب من الأسباب المبينة في الفقرة السابقة.

ج – الرجل والمرأة متساويان في الكرامة الإنسانية، والحقوق والواجبات، في ظل التمييز الإيجابي الذي أقرته الشريعة الإسلامية والشرائع السماوية الأخرى والتشريعات والمواثيق النافذة لصالح المرأة. وتتعهد تبعاً لذلك كل دولة طرف باتخاذ كافة التدابير اللازمة لتأمين تكافؤ الفرص والمساواة الفعلية بين النساء والرجال في التمتع بجميع الحقوق الواردة في هذا الميثاق".

كما جاء في المادة الحادية عشرة منه: "جميع الأشخاص متساوون أمام القانون ولهم الحق في التمتع بحمايته دون تمييز".

[180] دلة، (2005)، ص 373.

[181] جاء في مقدمة دستور الجمهورية العربية السورية "يأتي إنجاز هذا الدستور تتويجاً لنضال الشعب على طريق الحرية والديمقراطية وتجسيداً حقيقياً للمكتسبات واستجابة للتحولات والمتغيرات، ودليلاً يُنظم مسيرة الدولة نحو المستقبل، وضابطاً لحركة مؤسساتها ومَصدراً لتشريعاتها، وذلك من خلال منظومة من المبادئ الأساسية تُكرس الاستقلال والسيادة وحكم الشعب القائم على الانتخاب والتعددية السياسية والحزبية وحماية الوحدة الوطنية والتنوع الثقافي والحريات العامة وحقوق الإنسان والعدالة الاجتماعية والمساواة وتكافؤ الفرص والمواطنة وسيادة القانون..".

ونصت المادة التاسعة عشرة منه على أنْ "يقوم المجتمع في الجمهورية العربية السورية على أساس التضامن والتكافل واحترام مبادئ العدالة الإجتماعية والحرية والمساواة وصيانة الكرامة الإنسانية لكل فرد".

وجاء في المادة السادسة والعشرين منه: "المواطنون متساوون في تولي وظائف الخدمة العامة، ويحدد القانون شروط توليها وحقوق وواجبات المكلفين بها".

كما جاء في المادة الثالثة والثلاثين منه: "المواطنون متساوون في الحقوق والواجبات، لا تمييز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة".

[182] تنص المادة الرابعة من الدستور المصري على أنَّ "السيادة للشعب وحده، يمارسها ويحميها، وهو مصدر السلطات، ويصون وحدته الوطنية التي تقوم على مبادئ المساواة والعدل وتكافؤ الفرص بين جميع المواطنين وذلك على الوجه المبين في الدستور".

وتنص المادة التاسعة منه على أنْ: "تلتزم الدولة بتحقيق تكافؤ الفرص بين جميع المواطنين، دون تمييز".

وجاء في المادة الحادية عشرة منه: "تكفل الدولة تحقيق المساوة بين المرأة والرجل في جميع الحقوق المدنية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية وفقاً لأحكام الدستور".

كما نصت المادة الثالثة والخمسون منه على أنَّ: "المواطنون لدى القانون سواء، وهم متساوون في الحقوق والحريات والواجبات العامة، لا تمييز بينهم بسبب الدين، أو العقيدة أو الجنس، أو الأصل، أو العرق، أو اللون، أو اللغة، أو الإعاقة، أو المستوى الاجتماعي، أو الانتماء السياسي أو الجغرافي، أو لأي سبب آخر.

التمييز والحضّ على الكراهية جريمة، يعاقب عليها القانون.

تلتزم الدولة باتخاذ التدابير اللازمة للقضاء على كافة أشكال التمييز، وينظم القانون إنشاء مفوضية مستقلة لهذا الغرض".

والدستور اللبناني الصادر عام 1926 م[183].

ولا خلاف على أنَّ مبدأ المساواة يُعَدُّ من المبادئ العامة للقانون التي تلتزم الدولة بتطبيقه حتى ولو لم يوجد نص في دستورها يقرر ذلك[184].

الفرع الرابع

العلاقة بين مبدأي المساواة والعدالة

ينصرف الذهن عادة عند الكلام في المساواة إلى التساوي بين طرفين أو عدة أطراف في الحقوق والواجبات، وهذا المعنى يؤدي إلى استخدام مصطلحين هما "العدالة" و"المساواة" بطريقة تجعل كل منهما متطابقاً مع الآخر لا انفصال فيه. إنَّ هذا الفهم المتداخل يرجع إلى سبب رئيس هو استخدام بعض المعاجم العربية تحديداً لهذا المفهوم في اقتران مصطلح المساواة بالعدالة. أما في إطار اللغات الأجنبية – كما في اللغة الفرنسية مثلاً – فنلاحظ أنها تجعل المساواة أكثر تحديداً من مفهوم العدالة لتميز بين أنواع المساواة أمام القانون[185].

وهكذا يمكننا القول أنَّ المساواة تختلف عن العدالة، فالعدالة لا تعني المساواة في كل شيء[186]،

---

[183] جاء في الفقرة (ج) من مقدمة الدستور اللبناني: "لبنان جمهورية ديمقراطية برلمانية، تقوم على احترام الحريات العامة، وفي طليعتها حرية الرأي والمعتقد، وعلى العدالة الاجتماعية والمساواة في الحقوق والواجبات بين جميع المواطنين دون تمايز أو تفضيل".
ونصت المادة السابعة من هذا الدستور على أنَّ: "كل اللبنانيين سواء لدى القانون وهم يتمعتون بالسواء بالحقوق المدنية والسياسية ويتحملون الفرائض والواجبات العامة دونما فرق بينهم".

[184] السالمان، (2014).

[185] البدراني، قيس حسن عواد. (2005). المساواة القانونية في التكاليف المالية. مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، مج: 12، العدد: 9، ص129. تكريت: العراق. جامعة تكريت.

[186] Steuerle, E؛ (1999). And equal (tax) justice for all? Part tow: horizontal and vertical equity.

على الرابط:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjMmYS13J_0AhUrh_0HHZi_BqEQFnoECAMQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.urban.org%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fpublication%2F70861%2F1000149-And-Equal-Tax-Justice-for-All-Part-of-.pdf&usg=AOvVaw2yT8qvNls4lRQpwDlayNx-

تاريخ الدخول: 24/كانون الثاني/2016

فهي تتضمن التسوية والتفريق معاً، حيث إنها تساوي في المعاملة بين المتساوين وتفرِّق بين المختلفين، وأحياناً تكون المساواة عدلاً وأحياناً لا تكون كذلك[187]. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، هناك علاقة وثيقة بين المساواة والعدالة. فبعض الفقه – كما ذكرنا – يطرح معنيين للمساواة: الأول هو المفهوم التبادلي لها وهو الذي يعني المساواة الكاملة بين الأفراد من حيث الأداءات التي يقدمونها والمقابل الذي يحصلون عليه، وهو ما يقابل بدوره مفهوم "**العدالة التبادلية**"، أما المفهوم الآخر للمساواة فهو مفهوم تناسبي يقابل مفهوم "**العدالة التوزيعية**"، حيث يعترف هذا المفهوم التناسبي للمساواة باختلاف في المعاملة بين الأفراد في نطاق توزيع الثروة والأعباء، بمعنى أنَّ كل فرد وفقاً للمفهوم التناسبي للمساواة يُثاب أو تُشدَّد الأعباء الملقاة على عاتقه بحسب جدارته في المجتمع[188].

الفرع الخامس

المساواة أمام القانون

إنَّ المساواة أمام القانون تعني المساواة في القانون، وهذا يعني ضرورة أنْ يتضمن المشرع نظاماً واحداً لمن يكونوا في مركز متماثل[189].

وبتتبع أحكام المحكمة الدستورية العليا المصرية نلحظ أنها حافلة بالأحكام التي تناولت مبدأ المساواة أمام القانون، فقد جرى قضاؤها على أنَّ "مبدأ المساواة أمام القانون أساس للعدل"[190]، ويتجلى هذا النوع من المساواة من خلال التزام الجهة المختصة بسنِّ قاعدة القانون، بحيث لا ترتكب تمييزاً ومحاباة بين المخاطبين بها، وبوجوب أنْ تعامَل كل المراكز المتماثلة بطريقة متطابقة، ومن خلال الالتزام الواقع على عاتق الجهات التي تطبّق القاعدة القانونية، بأنْ لا ترتكب تمييزاً بين الخاضعين للقاعدة القانونية لا تنص

---

[187] محمد، رمضان صديق. (21 آذار 2012). الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية: بأيهما يتحقق العدل الضريبي المنشود؟. المركز المصري للدراسات الاقتصادية. القاهرة: مصر.

[188] نوح، والحويش، والقحف، (2004)، ص160 وما بعدها.

– محمد، (21 آذار 2012).

[189] عبد اللطيف، محمد محمد. (1999). الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، الكويت: الكويت. مطبوعات جامعة الكويت، ص133.

[190] راجع القضية رقم /229/ لسنة /29/ قضائية "دستورية"، جلسة 12 أيار 2013، موقع المحكمة السابق ذكره.

عليه هذه الأخيرة[191].

هذا المفهوم أكدت عليه المحكمة الدستورية العليا المصرية بقولها: "إنَّ مبدأ مساواة المواطنين أمام القانون مؤداه أنه لا يجوز أنْ تخلّ السلطتان التشريعية أو التنفيذية في مباشرتهما لاختصاصاتهما التي نص عليها الدستور، بالحماية المتكافئة للحقوق جميعها، سواء في ذلك تلك التي نص عليها الدستور أو التي ضمِنها المشرع ومن ثم كان هذا المبدأ عاصماً من النصوص القانونية التي يقيم بها المشرع تمييزاً غير مبرر تتنافر به المراكز القانونية التي تتماثل عناصرها"[192]. وبقولها أيضاً: "إنَّ مبدأ مساواة المواطنين لدى القانون لا يعني أنْ تعامَل فئاتهم على ما بينها من تفاوت في مراكزها القانونية معاملة قانونية متكافئة، كذلك لا يقوم هذا المبدأ على معارضة صور التمييز جميعها، ذلك أنَّ من بينها ما يستند إلى أسس موضوعية؛ بما مؤداه أنَّ التمييز المنهي عنه بموجبها هو الذي يكون تحكّمياً وبين أصحاب المركز القانوني الواحد"[193].

وقد استقر قضاء هذه المحكمة على أنَّ "الإخلال بمبدأ المساواة أمام القانون يتحقق بأي عمل يهدر الحماية القانونية المتكافئة، تتخذه الدولة سواء من خلال سلطتها التشريعية أو عن طريق سلطتها التنفيذية، بما مؤداه أنَّ أياً من هاتين السلطتين لا يجوز أنْ تفرض مغايرة في المعاملة ما لم يكن ذلك مبرراً بفروق منطقية يمكن ربطها عقلاً بالأغراض التي يتوخاها العمل التشريعي الصادر عنهما"[194].

وكرّس المجلس الدستوري اللبناني مبدأ المساواة أمام القانون حيث اعتبر أنَّ مبدأ المساواة أمام القانون هو من المبادئ العامة ذات القيمة الدستورية وهذا المبدأ مقرر بصورة واضحة وصريحة في أحكام الدستور[195].

واعتبر هذا المجلس أنَّ مبدأ المساواة أمام القانون هو من المبادئ ذات القيمة الدستورية ومؤداه أنْ يكون القانون واحداً في معاملته للجميع دونما فرق أو تمييز، إلا أنه يبقى بوسع المشرع أنْ يخرج عن هذا

---

191 نوح، (2007)، ص505.

192 القضية رقم /43/ لسنة /17/ قضائية، المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، 2 كانون الثاني 1999م، موقع المحكمة السابق ذكره.

193 القضية رقم /177/ لسنة /22/ قضائية، المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، 7 تموز سنة 2002م، موقع المحكمة السابق ذكره.

194 الدعوى رقم /226/ لسنة /20/ قضائية، المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، 7 تموز سنة 2001م، موقع المحكمة السابق ذكره.

195 كورك، (2014)، ص308.

المبدأ ويميز في المعاملة بين المواطنين إذا وجد هؤلاء في أوضاع قانونية مختلفة أو إذا اقتضت المصلحة العامة ذلك، شرط أنْ يكون هذا التمييز في المعاملة متوافقاً مع غاية القانون[196].

فمبدأ المساواة وفق اجتهاد المجلس الدستوري اللبناني من المبادئ الدستورية التي على المشرع أنْ يحترمها، كما أنه يمكن للمشرع أنْ يميز في المعاملة بين اللبنانيين وغير اللبنانيين لأنَّ المساواة المنصوص عليها في المادة /7/ من الدستور تقتصر على اللبنانيين[197].

وتتجلى المساواة أمام القانون على ثلاثة مستويات[198]:

أولاً – المساواة أمام قاعدة القانون:

ويقتضي هذا المفهوم مساواة الجميع أمام القانون، إذ لا تمييز بين الخاضعين للقاعدة القانونية إلا ما نصت عليه هذه القاعدة القانونية. وهذا يعني أنَّ هذا النوع من المساواة لا يفرض على الحكام إلا التزاماً بالامتناع، حيث يحظر عليهم أنْ يرتكبوا أي تمييز بين الأفراد مهما كان نوعه خارج نطاق قاعدة القانون. وبالتالي فإنَّ الوظيفة الأساسية التي يطرحها مفهوم المساواة أمام قاعدة القانون إنما تتمثل في تجميع كل المواطنين في فلك قانوني واحد، وبغض النظر عن مراكزهم الواقعية التي يشغلونها.

ويُعَدُّ مبدأ المشروعية ضماناً مهماً لتحقيق المساواة أمام القانون، لأنه يَحول دون ارتكاب تغييرات عن طريق الأعمال القانونية الأدنى بالمخالفة لمقتضى ومضمون القواعد القانونية الناجمة عن الأعمال القانونية الأعلى مثل القوانين.

ثانياً – المساواة ضمن قاعدة القانون:

تقتضي المساواة ضمن قاعدة القانون من الجهة المختصة بسن القانون ألا ترتكب تمييزاً أو محاباة بين

---

[196] القرار رقم /1/ بتاريخ 2000/2/1، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، (2014)، مجموعة قرارات المجلس الدستوري بين عامي 1994 – 2014، ج: 1، ص97، بيروت: لبنان. المجلس الدستوري اللبناني.

[197] راجع قرار المجلس الدستوري اللبناني رقم /2/ تاريخ 2001/5/10، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، (2014)، مجموعة قرارات المجلس الدستوري بين عامي 1994 – 2014، ج: 1، ص149، بيروت: لبنان. المجلس الدستوري اللبناني.

[198] نوح، والحويش، والقحف، (2004)، ص163 وما بعدها.

المخاطبين بها، وبالتالي فإنَّ القانون يجب أنْ يعامل كل المراكز المتماثلة بطريقة متطابقة.

وتقوم المساواة أمام القانون بتحقيق المساواة على نحو مباشر، في حين أنَّ المساواة ضمن قاعدة القانون تحقق هذه المساواة على نحو غير مباشر، لذلك فإنَّ المساواة أمام القانون لا يمكن أنْ تتحقق إلا إذا تمَّ تأمين المساواة ضمن قاعدة القانون. وتتحقق المساواة ضمن قاعدة القانون عن طريق عمومية القاعدة القانونية لدرجة أنَّ عمومية القاعدة القانونية ومبدأ المساواة أصبحا يعبّران عن المفهوم الأصيل للقانون.

ثالثاً – المساواة بواسطة قاعدة القانون:

يتعلق مفهوم المساواة بواسطة قاعدة القانون بمحتوى القاعدة، ويختلف عن مفهوم المساواة ضمن قاعدة القانون في أنَّ مفهوم المساواة بواسطة قاعدة القانون يفترض موقفاً إيجابياً من القائمين على سن قاعدة القانون، ففي حين يمتنع على السلطة التشريعية بموجب المساواة ضمن قاعدة القانون أنْ تضمن القاعدة القانونية أي نمط من أنماط التمييز ضمن القاعدة القانونية، وأنْ يعامَل أصحاب المراكز المتساوية معاملة مختلفة، فإنَّ المساواة بواسطة قاعدة القانون تَفرض على السلطة القائمة على سن القاعدة القانونية أنْ تعامِل بشكل مختلف المراكز المختلفة.

وبالتالي يمكن القول: إنَّ مفهوم المساواة ضمن قاعدة القانون يعني طرح مبدأ المساواة ضمن محتوى القاعدة القانونية بغض النظر عن تنوع المراكز الواقعية للأفراد، أما مفهوم المساواة بواسطة القانون فإنه يطرح مبدأ المساواة ضمن محتوى القاعدة القانونية آخذين في الحسبان تنوع المراكز الواقعية وتعددها، وعدم انتظامها في أنماط واحدة، وهذا التمايز في المراكز الواقعية هو الذي يرخص للقاعدة القانونية أنْ تخصَّ أحكاماً مختلفةً للمراكز المتنوعة والمختلفة.

المطلب الثاني

المساواة أمام الضريبة

تُمثل المساواة الشكل الأكثر بساطة للعدالة، بل قيل إنَّ المساواة تعبِّر عن العدالة في صورتها الأولية، باعتبار أنَّ المساواة أمام الضرائب تشكل وجهاً أساسياً من وجوه العدالة، لأنَّ بلوغ العدالة الضريبية يقتضي تساوي جميع الناس أمام الضرائب[199]. وتتحدد طبيعة المعاملة الواجب إقرارها في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة عن طريق المراكز القانونية للمكلفين، والسؤال الجوهري هنا: على ماذا نستند في تحديد المراكز القانونية من حيث تماثلها أو اختلافها؟

إنَّ المشرع يضع شروطاً موضوعية تتحدَّد بها المراكز القانونية التي يتساوى بها الأشخاص أمام القانون، فإذا ما توافرت هذه الشروط وجب إعمال هذه المساواة بين من توفرت فيهم، ومن ثم لا بدّ للمشرع إنْ هو أراد التمييز بين الأشخاص المتساوين هنا أنْ يعمد إلى أسس موضوعية تبرر هذا التمييز أيضاً. ويبدو المعيار المعتمد في تحديد المراكز القانونية من حيث التماثل والاختلاف محدداً وفق شروط موضوعية تتوقف على طبيعة الحقوق والالتزامات لأطراف العلاقة القانونية[200]. وفي هذا السياق تذهب المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى القول: "إنَّ كل تمييز لا يتصل بالشروط والأسس الموضوعية يُعتبر منهياً عنه دستورياً"[201].

وللإحاطة بمبدأ المساواة أمام الضريبة، سنتحدث عن تعريفه (الفرع الأول)، ثم عن مصادره (الفرع الثاني)، وبعدهما عن المساواة باعتبارها أداة توازن بين الحقوق والواجبات (الفرع الثالث)، والعلاقة بينه وبين العدالة الضريبية (الفرع الرابع)، والمعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة (الفرع الخامس)، ومظاهر مخالفة مبدأ المساواة أمام الضريبة (الفرع السادس).

---

[199] الدوري، (2009)، ص34.

[200] ابراهيم، دريد عيسى. (2005). المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، مجلة جامعة الأنبار، العدد:6، ص4. الأنبار: العراق. كلية العلوم القانونية والسياسية في جامعة الأنبار.

[201] راجع القضية رقم /30/ لسنة /16/ قضائية في /6/ نيسان 1996، على موقع المحكمة السابق ذكره.

الفرع الأول

التعريف بمبدأ المساواة أمام الضريبة

يُعتبر مبدأ المساواة أمام الضريبة في حقيقته مستمداً من مبدأ المساواة أمام القانون، لذلك فإنَّ المساواة أمام الضريبة هي المساواة أمام قانون الضريبة، أي المساواة أمام التشريع الضريبي، والمساواة أمام الضريبة بهذا المعنى لا تعني وجوب أنْ يدفع جميع المكلفين[202] مقدار الضريبة نفسه، بل يجب أنْ تتناسب مع المقدرة التكليفية للممولين، لذلك فإنَّ المساواة أمام الضريبة لا تفترض وجود نظام قانوني ضريبي واحد يطبّق على جميع المكلفين، بل على العكس، إنَّ المساواة أمام الضريبة في وقتنا الحالي تعني ضرورة تعدد الأنظمة الضريبية التي يخضع لها المكلفون. لذلك يرى البعض أنَّ الخطوة الأولى لتحقيق المساواة أمام الضريبة هي تقسيم المكلفين إلى أنواع، كتقسيمهم إلى صغار المكلفين وكبار المكلفين، أو تقسيمهم بحسب الضرائب التي يخضعون لها[203].

ولقد أبرز مجلس الشورى اللبناني هذا المعنى في أحد أحكامه الذي جاء فيه: "جميع المكلفين متساوون أمام الأعباء العامة، وإنَّ معاملة فئة بصورة أفضل يؤدي إلى خرق مبدأ المساواة"[204].

---

[202] يُحدِّد المشرع الضريبي عادة الشخص المدين بالضريبة، ومتى تم تحديد الملتزم بأداء الضريبة قانوناً ترتب عليه أداء الضريبة للإدارة الضريبية. ومن ثم فهو يسمى **المكلف القانوني**، ويُطلق عليه اختصاراً المكلف، ويُطلِق عليه بعضهم **الممول القانوني**. ومهمة الإدارة الضريبية تنتهي بانتهاء هذه المرحلة. ولكن المكلف بالضريبة قد يسعى إلى التخلص منها ونقل عبئها إلى غيره، وذلك عن طريق العلاقات الاقتصادية التي تقوم بينه وبين غيره من الأشخاص، فيتحقق ما يسمى "نقل عبء الضريبة".

وقد يتقرر النقل عدة مرات، حتى تصل الضريبة إلى شخص يدرك أنه ليس في مقدوره أنْ يتخلص منها، وحينئذ تكون الضريبة قد انتهى نقلها واستقرت في ذمة هذا الشخص الأخير، الذي يُطلق عليه "**الممول**" ويطلق عليه بعضهم "**المكلف القانوني أو الممول القانوني**". وتسمى هذه المرحلة التي بلغتها الضريبة "**مرحلة استقرار الضريبة أو راجعيتها**".

على أنَّ المكلف والممول قد يكونان شخصاً واحداً، ومن ثم فلا تتحقق ظاهرة نقل عبء الضريبة، وذلك إذا لم يكن ثمة مجال لعملية اقتصادية بين المكلف وغيره من الأشخاص، أو أنَّ المكلف لم يرد أو لم يستطع أنْ ينتهز هذه العملية الاقتصادية لنقل عبء الضريبة من خلالها.

ولكن التشريعات الضريبية عادة لا تفرّق بين المكلف والممول، فهي تعتمد تعبير المكلف أو تعبير الممول في تشريعاتها. راجع في ذلك: فرهود، محمد سعيد، والعكام، محمد خير. (2010). الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:3، ص243، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

[203] عبد اللطيف، (1999)، ص134 وما بعدها.

[204] القرار رقم /25/ بتاريخ 1983/1/25، مذكور لدى: عبود، حيدر وهاب. (2009). مبدأ المساواة أمام الضريبة "دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية"، مجلة الحقوق، العدد:5. ص127. بغداد: العراق. كلية الحقوق، جامعة المستنصرية.

ومن موجبات التسوية بين الكافة في التكاليف العامة أنْ يكون التكييف القانوني لمركز المكلف هو اعتباره مركزاً قانونياً عاماً، حدده القانون للكافة. فكل من تتوافر لديه الأحوال أو الأحداث أو الوقائع التي يتطلب المشرع توافرها لسريان الضريبة يخضع للضريبة كما فرضها المشرع. ومن الخطأ القول أنَّ المكلف بالضريبة يحتل مركزاً تعاقدياً، أو أنَّ الإقرار الذي تقدم به إلى مصلحة الضرائب وقبول المصلحة لهذا الإقرار يخلق علاقة تعاقدية بينه وبين الخزانة[205]. ولذا لا يجوز الاتفاق على ما يخالفها سواء بين المتعاقدين أو بين الدولة والأفراد، فإذا اتفق طرفان – بمناسبة عمل ما – على أنْ يتحمل أحد الأطراف من غير المكلفين بمقتضى القانون، عبئاً، فإنَّ هذا يُعدُّ نقلاً للضريبة أو تهرباً منها لا يُلزم مصلحة الضرائب أو الأطراف المعنية، لأنه يعتبر خروجاً على المبدأ الدستوري: "لا ضريبة إلا بقانون، ولا يعفى منها أحد إلا بالأحوال المقررة في القانون". ويظل المكلف الأصلي ملتزماً بها، ولا يُعَدُّ أمام مصلحة الضرائب كفيلاً أو ضامناً تُطبَّق عليه قواعد الكفالة إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك[206]. وقد قضت محكمة النقض المصرية أنَّ "الضريبة لا ترتكن في أساسها على رباط عقدي بين مصلحة الضرائب والممول وإنما تحددها القوانين التي تفرضها ومن ثم فإنَّ من حق الممول أنْ ينازع أمام المحكمة في مبدأ خضوعه للضريبة باعتبار أنَّ هذه مسألة قانونية لا يجوز الاتفاق على خلاف ما يقضي به القانون في شأنها"[207].

وتستوجب المساواة أمام الضريبة خضوع كل المكلفين لنظام ضريبي واحد إذا وُجدوا في مركز واحد يحدده القانون، وبالتالي فإنه يحظر على المشرع أنْ يقرر اختلافاً في المعاملة الضريبية لأصحاب المراكز المتماثلة[208]. والمساواة أمام الضريبة ليست واجبة فقط في مجال فرض الضرائب فحسب، بل هي التزام واقع

---

[205] العربي بك، محمد عبد الله. (1950). علم المالية العامة والتشريع المالي – الكتاب الثاني "موارد الدولة"، ط:2، القاهرة: مصر. مطبعة حجازي، ص290.

[206] السهل، يحيى قاسم علي. (2006). السهل في التشريع الضريبي، ط:1. صنعاء: اليمن. مطبعة الصادق، ص 24.

[207] انظر الحكم في الطعن رقم /٢٢٥/ لسنة /٧٤/ قضائية، الدائرة المدنية والتجارية، جلسة 12/أيار/2005، على موقع محكمة النقض المصرية على الإنترنت:

https://www.cc.gov.eg/judgments

تاريخ الدخول: 3/آب/2014

[208] عبد اللطيف، (1999)، ص124.=

على عاتق المشرع أيضاً في حالة الإعفاء منها، وبذلك فإنه لا يجوز التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة سواء بإخضاعهم لضريبة ما أم بإعفائهم منها[209].

وإذا كان الإعفاء من الضريبة لأشخاص محددين بصفاتهم، فإنَّ مبدأ المساواة يتحقق دون شك، كأنْ يقرر المشرع إعفاءً ضريبياً على المعاشات المستحقة لجرحى الحرب مثلاً. إلا أنه إذا كان القانون ذاته يعفي شخصاً محدداً بذاته من بعض الضرائب أو الرسوم، فإنَّ هذا القانون يخرق مبدأ المساواة[210].

ويخضع لمبدأ المساواة أمام الضريبة جميع الأشخاص، سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين، وسواء أكانوا أشخاص القانون الخاص أم أشخاص القانون العام، كما أنَّ الخضوع للضرائب ليس التزاماً على المواطنين فقط، بل أيضاً على الأجانب[211].

ولا تُفهم المساواة بين فئة واحدة من المكلفين مثل فئة الموظفين أو فئة العمال أو التجار؛ لأنَّ المقصود بالمساواة هو عدم التفرقة بين المكلفين الخاضعين لضريبة واحدة إذا تماثلت مراكزهم القانونية[212].

إذاً فمبدأ المساواة أمام الضريبة يتماشى مع مبدأ العدالة التوزيعية وهو مستمد من المبدأ العام للمساواة أمام القانون، وبالتالي على السلطة التشريعية أنْ تسعى إلى أنْ تكون الضريبة التي تفرضها على المكلفين تتناسب وقدرتهم المالية. كما تستوجب المساواة أمام الضريبة بصفتها أداة لتوزيع المساواة الاقتصادية بين الأفراد على مستوى الحياة الاجتماعية كلها، خضوع كل المكلفين لنظام ضريبي واحد إذا وجدوا في مراكز متماثلة[213].

=ولقد أجمع الفقه الفرنسي على استهجان ما قرره القانون الفرنسي الصادر في /31/ كانون الأول عام 1945 بزيادة جميع الضرائب بنسبة (10%) على كل مكلف حكم عليه بخيانة وطنية، ورأى في ذلك خروجاً عن النطاق الضريبي المحض، وهدماً لمبدأ المساواة في التكاليف العامة. انظر في ذلك: العربي بك، (1950)، ص289.

[209] عبد اللطيف، (1999)، ص124.

[210] نوح، والحويش، والقحف، (2004)، ص181.

[211] عبد اللطيف، (1999)، ص115 بعدها.

[212] عبود، (2009)، ص129.

[213] مرقص، بول. (2017). الديمقراطية ليست حكم العدد فقط بل حكم القانون أيضاً، الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني، مج:11، ص 76، بيروت: لبنان. المجلس الدستوري اللبناني.

ويثور التساؤل فيما إذا كانت المساواة أمام الضريبة مساواة نسبية أم تصاعدية، وهي مسألة على قدر كبير من الأهمية نظراً لما لها من نتائج على المكلفين. وقد أثيرت على بساط البحث بمناسبة قانون الموازنة لعام 1991م في فرنسا. ويبدو أنَّ قضاء المجلس الدستوري الفرنسي يعترف بوجود قاعدة دستورية للتصاعد في الضريبة على الدخل، كما أنَّ المادة /13/ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن تَفرِض على المشرع إعمال أو فرض قدر من التصاعد في بعض الضرائب[214]. ويرى بعض الفقه أننا نسعى اليوم إلى تحقيق مزيد من المساواة في التضحية، والتي لا تتحقق حقيقة إلا بالتصاعد الضريبي[215].

الفرع الثاني

مصادر مبدأ المساواة أمام الضريبة

يُعَدُّ مبدأ المساواة أمام الضريبة من المبادئ العامة للقانون والتي أنشأها القضاء الإداري في كل من فرنسا ومصر[216]. وهو أحد المبادئ الدستورية، حيث يجد مصدره في الوثائق الدستورية.

وقد نص عليه إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر عام 1789 بقوله: "يجب أنْ يكون القانون واحداً للجميع، سواء حين يحمي أو حين يعاقب"[217]، كما نص أيضاً على أنه: "يجب أنْ توزَّع الضريبة العامة توزيعاً متساوياً بين جميع المواطنين"[218].

وتبنى الدستور الصادر عام 2012 في **الجمهورية العربية السورية** صراحة مبدأ المساواة أمام الضريبة، حين نص في الفقرة الثانية من المادة /18/ منه على أنْ: "يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الإجتماعية".

وعلى خلاف ذلك في **مصر**، نلاحظ أنَّ الدستور الحالي لم ينص على مبدأ المساواة في مجال

---

[214] تنص هذه المادة على ما يلي: "يجب أنْ توزع الضريبة توزيعاً متساوياً بين جميع المواطنين بحسب قدراتهم".

[215] عبد اللطيف، (1999)، ص143 وما بعدها.

[216] عبد الوهاب، محمد رفعت. (2002). مبادئ وأحكام القانون الإداري، بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية، ص65 وما بعدها.

[217] المادة السادسة من الإعلان.

[218] المادة الثالثة عشرة من الإعلان.

الضريبة بشكل صريح، لكنه نص على أنْ يكون النظام الضريبي عادلاً (المادة /27/ منه)، وأنْ يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية (المادة /38/ منه). ومن المعروف أنَّ العدالة الضريبية تتضمن – كما سنرى لاحقاً – مبدأ المساواة أمام الضريبة، وأنَّ قاعدة المساواة أمام الضريبة يُعمل بها بوصفها تطبيقاً مباشراً لقاعدة المساواة أمام القانون وقاعدة المساواة أمام التكاليف والواجبات العامة. وبالتالي نستطيع القول أنَّ الدستور المصري أشار إلى مبدأ المساواة أمام الضريبة، إنما بشكل ضمني. كما أنَّ القضاء الإداري المصري قد أقر – كما ذكرنا – مبدأ المساواة أمام الضريبة.

والحال نفسه في **لبنان**، حيث لم يتبنى الدستور الصادر عام 1926 مبدأ المساواة أمام الضريبة بشكل صريح، إلا أنه نص على مبدأ المساواة في الفقرة (ج) من مقدمته كما سبق وأنْ أشرنا لذلك. وبالتالي بإمكاننا القول إنَّ المساواة هنا تشمل – من بين ما تشمل – المساواة أمام الضريبة.

الفرع الثالث

المساواة أداة توازن بين الحقوق والواجبات

إعمالاً لمبدأ المساواة، أسست المحكمة الدستورية العليا في مصر توازناً في الحقوق والواجبات بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، حيث أكدت أنَّ للمكلف أمام الإدارة الضريبية حقاً يقابله التزام، وأنَّ حقه إزاءها يتوازن مع حقها تجاهه، فكما للإدارة الضريبية الحق في تحصيل الضريبة المشروعة خلال مدة معينة، وجب أنْ يكون للمكلف الحق في استرداد الضريبة التي حصلت منه بغير وجه حق خلال مدة مماثلة، فلا يسقط حق الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة خلال مدة تقادم أطول من مدة التقادم التي يسقط حق المكلف في الاسترداد بعدها.

ويجب أنْ يكون القانون الضريبي متوازناً فلا يرجح مصلحة عامة ترجيحاً كبيراً يخلّ، أو يتجاهل، مصلحة المكلف الخاصة. فمن المعلوم أنَّ للخزانة العامة مصلحة في اقتضاء دين الضريبة من المكلف، تقوم على أنَّ إثراءها بهذا الدين يحقق أهداف المجتمع في استغلال الإيرادات العامة الضريبية لغايات

اقتصادية واجتماعية تعود بالنفع على المجتمع بأكمله، كما أنَّ للمكلف مصلحة على ماله الخاص في أنْ يكون له وحده الحق في الانتفاع به على النحو الذي يحقق منفعته، ويجعله متمتعاً بعوائد جهده واستثماره، وحافزاً لغيره على بذل مزيد من الجهد للحصول على مال ينتفع به.

وإنْ كانت المصلحتان العامة والخاصة لا يمكن تساويهما المساواة التامة؛ لأنَّ قدراً من مصلحة الخزانة العامة يعود بالنفع على المكلف ولو بطريق غير مباشر باعتباره أحد أفراد المجتمع، إلا أنَّ ذلك لا يعطي المبرر لأنْ تكون مصلحة الخزانة العامة مرجَّحة ترجيحاً كبيراً يخلُّ بأحد أهم مقومات العدالة التي يرسي دعائمها الدستور، فلا ينبغي أنْ تكون المصلحة العامة ذريعة لعقاب المكلف عن إخلاله بحق الخزانة العامة عند التأخير عن دفع الضريبة في الميعاد أو التهرب منها، عقاباً يتجاوز الحد إلى أنْ تصادر أموال المكلف، أو أنْ يكون مفرطاً غير متدرج مخلّاً بالعدالة المنشودة[219].

الفرع الرابع

العلاقة بين المساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية

إذا كانت المساواة أمام الضريبة مبدأ مستمداً من المساواة أمام القانون، فإنَّ المساواة أمام الضريبة – كما ذكرنا – لا تعني أكثر من المساواة أمام قانون الضريبة، أي المساواة أمام التشريع الضريبي، وهي على هذا النحو فكرة قانونية محددة أكثر من فكرة العدالة الضريبية، والتي بدورها ليست سوى وجه للعدالة الاجتماعية، ومع ذلك، تحظى كل من الفكرتين في المجال الضريبي بأهمية خاصة، فهما يشكلان ضمانة أساسية للممولين[220].

ويجد كلٌ من مبدأي المساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية أساساً دستورياً في عدة دول، وعادة ما تؤسس المحاكم أحكامها على هذين المبدأين في القضايا المتعلقة بالضرائب.

---

[219] محمد، رمضان صديق. (حزيران 2010). بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، المؤتمر الضريبي السادس عشر "الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب"، القاهرة: مصر. ص38 وما بعدها.

[220] عبد اللطيف، (1999)، ص113 وما بعدها.

والرأي الأكثر قبولاً في الفقه المالي أنَّ التعارض بين المساواة والعدالة غير متحقق، فالمساواة لا تعني مطلقاً وحدة المعاملة الحسابية بين الأفراد، إذْ إنَّ الأصل هو الاختلاف بين الناس من حيث الطبيعة والخصائص، وإنَّ تحقق المساواة هو إمكانية لإعطاء الجميع فرصاً متماثلة للانتفاع بالمنافع العامة والالتزام بالأعباء العامة. ومتى قرر المجتمع من خلال القانون معاملة البعض معاملة متميزة عن التي يتلقاها الآخرون فإنَّ تبرير هذا التمييز لا يكون إلا في إطار المصلحة المشتركة لجميع المواطنين[221].

والحقيقة أنَّ الارتباط بين المساواة أمام الضريبة والعدالة الضريبية قائم في كثير من الأحيان. ومع ذلك، فإنَّ للعدالة الضريبية استقلالها عن المساواة أمام الضريبة. فالمساواة الضريبية تختلط مع العدالة الضريبية، ليس باعتبارها مساواة مطلقة بلا قيد أو شرط، أو مساواة حسابية، ولكن مساواة في التضحية، أي مساواة في العلاقات وفقاً للمعنى التقليدي للعدل. ويفسر الفقه الضريبي دائماً المساواة أمام الضريبة على أنها تعني أنْ يتم توزيع الضرائب على الأفراد توزيعاً عادلاً، أي أنْ يساهم المواطنون في الأعباء العامة وفقاً للمقدرة التكليفية[222].

وكما سيمر معنا لاحقاً، فإنَّ العدالة الضريبية تشمل العدالة الأفقية والعدالة الرأسية، والعدالة الضريبية – وهي تضم العدالة الأفقية – تضم مبدأ المساواة أمام الضريبة. وهي أشمل من هذا المبدأ لأنها تتضمن أيضاً العدالة الرأسية. ومن ثم فهي تساير الانتقال من المساواة أمام القانون (ومنه القانون الضريبي) إلى المساواة عن طريق القانون (ومنه القانون الضريبي)[223].

وإذا كانت المساواة أمام الضريبة لا تعني معاملة جميع المكلفين معاملة واحدة، بل إجراء معاملة مختلفة لطوائف المكلفين، فإنَّ فكرة العدالة قائمة أيضاً في هذا النطاق، لأنَّ ضرورة التمييز في المجال الضريبي تجد أساسها في أسباب تتعلق بالعدالة والعدل، من هنا يجب التمييز بين أصحاب الدخول الصغيرة

---

[221] البدراني، (2005)، ص134.

[222] عبد اللطيف، (1999)، ص165.

[223] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 22.

وبين أصحاب الدخول الكبيرة[224].

الفرع الخامس

المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة

استناداً للمادة الأولى من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر عام 1789م والتي تنص على أنَّ "الناس يولدون ويعيشون أحراراً ومتساوين في الحقوق"، ولأنَّ مبدأ المساواة هو أحد المبادئ الدستورية سواء أوَرد فيه نص في الدستور أم لا، فإننا نجد أنَّ مبدأ المساواة في التطبيق العملي يشمل ثلاثة أمور معاً[225]:

الأول: ليس هناك شخص لا يطبّق عليه القانون، ومنه القانون الضريبي. وهذه الحالة تتضمن مبدأ سيادة القانون، كما تضمن مبدأ المساواة أمام القانون.

الثاني: لا يمكن التمييز بين المواطنين في الحقوق والواجبات بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة[226]. وينجم عن ذلك أنَّ هذه المجالات فقط لا يمكن السماح بها، فهي الحالات الحصرية المخالفة لمبدأ سيادة القانون ومبدأ المساواة أمام القانون. ومن ثم فقد أطلق عليها فقهاء القانون الدستوري "التمييز الممنوع".

الثالث: وفيما عدا الحالات السابقة للتمييز الممنوع، فقد ذكروا أنها حالات للتمييز سمح بها الدستور وأطلقوا عليها "التمييز المشروع". وفي رأيهم أنها تشمل ثلاثة أنواع: مخاطبة القانون لطائفة معينة أو مجموعة معينة، تمييز تبرره المصلحة العامة، تمييز يبرره اختلاف مراكز الأفراد.

وبدورنا نؤيد ما ذهب إليه الأستاذ الدكتور "محمد سعيد فرهود" الذي خالف فقهاء القانون الدستوري

---

[224] عبد اللطيف، (1999)، ص 166.

وراجع في هذا المعنى: خلاف، حسين. (1966). الأحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة: مصر. دار النهضة العربية، ص78.

[225] راجع في ذلك: فرهود، محمد سعيد. (2004، ب). العدالة الضريبية تطبيقاً، ج:1. مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث القانونية، العدد: 19، ص23. القاهرة: مصر. كلية الحقوق في جامعة القاهرة.

[226] كما يترتب على مبدأ المساواة أمام الضريبة أنه إذا كانت مصلحة الضرائب قد جرت حتى تاريخ معين، على محاسبة المكلفيين على أساس مبدأ معين، فإنه يجب تطبيقاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة تطبيق هذا المبدأ حتى بالنسبة للممولين الذين تأخرت المصلحة عن محاسبتهم إلى ما بعد التاريخ المذكور. راجع في ذلك: خلاف، (1966)، ص76.

في تسمية حالات التمييز السابقة بأنواع التمييز المشروع، ويبرّر ذلك بأنها ما دام لم يَرِدْ ذكر أيّ منها في إعلان حقوق الإنسان والمواطن ولا في أي دستور من الدساتير، فهي ليست "**تمييزاً**" بل "**تطبيقاً دستورياً**" مطلوباً تطبيقه عند توافر شروطه. لذلك تُعتبر هذه الحالات "التطبيقات الدستورية للمساواة". وهذه التطبيقات هي التي تمثل "**المساواة عن طريق الضريبة**"، وهي التي يُطلق عليها "**العدالة الضريبية**" والتي تُعتبر جزءاً من العدالة الاجتماعية. وينبني على اعتبار هذه الحالات تطبيقات دستورية للمساواة وليست تمييزاً، أنه إذا لم يَقُمْ المشرع بهذه التطبيقات فهو مقصّر تشريعياً[227].

وفي السطور الآتية، سنتحدث عن المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة عندما تكون المراكز القانونية للمكلفين متماثلة، وعندما تكون مختلفة.

أولاً – المعاملة المتماثلة بين المراكز القانونية المتماثلة:

تقتضي القاعدة أنْ يقرر المشرع قواعد متماثلة للمراكز المتماثلة. والأمر هنا يتعلق بالتزام على المشرع، وإلا كان النص التشريعي مخالفاً للدستور. ويُطلق البعض على المعاملة المتماثلة بين المراكز المتماثلة "المساواة الشكليَّة"، وفيها تتساوى – بغير تمييز – المعاملة بين أصحاب المراكز المتماثلة. فالمحظور على المشرع أنْ يقرر اختلاف المعاملة لأصحاب المراكز المتماثلة. وفي هذا المعنى تقول المحكمة الدستورية العليا في مصر: "إنَّ مبدأ المساواة أمام القانون غدا في جوهره وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة التي لا تمييز فيها بين المراكز القانونية المتماثلة. فلو أنَّ القانون الضريبي مايز بين طائفتين من المكلَّفين انتظمتهم أسس موحَّدة تجعلهم يقفون على قدم المساواة، فإنَّ التفرقة بينهم بعد ذلك تؤدي إلى إهدار مبدأ المساواة أمام الضريبة"[228].

وفي هذا الشأن، يبدو من الضروري تبيان كل من التمييز التشريعي والتصنيف التشريعي، ففي التمييز التشريعي يقوم المشرع بالتمييز بين المكلَّفين في مسألة الخضوع للقانون كله أو بعض أحكامه،

---

[227] فرهود، (2004، ب)، ص25 وما بعدها.

[228] ابراهيم، (2005)، ص 7.

– عبد اللطيف، (1999)، ص 137.

بحيث يخالف المشرع هنا المساواة أمام الضريبة، لأنَّ الأصل في التمييز هو الخروج على هذه المساواة. أما التصنيف التشريعي، فيُقصد به أنْ يَقسم المشرع المكلَّفين إلى فئات بشأن فرض الضريبة عليهم بما يضمن حسن تطبيق القانون وتحقيق العدالة الضريبية، حتى وإنْ كان هنالك اختلاف في المعاملة فإنه يأتي ضمن إطار مبرر، فتكون مسألة التصنيف التشريعي غير مخلة بالمساواة أمام الضريبة، كما هو الحال في تقسيم المكلَّفين إلى شرائح في قانون ضريبة الدخل[229].

وتأكيداً لذلك قالت المحكمة الدستورية العليا في مصر: "ليس بصحيح القول بأنَّ كل تصنيف يعتبر منافياً لمبدأ المساواة، بل يتعين دوماً أنْ ننظر إلى النصوص القانونية باعتبارها وسائل حددها المشرع لتحقيق أغراض يبتغيها، فلا يستقيم إعمال مبدأ المساواة أمام القانون إلا على ضوء مشروعيتها واتصال هذه الوسائل منطقياً بها، ولا يتصور بالتالي أنْ يكون التصنيف التشريعي منفصلاً عن الأغراض التي يتغياها بل يرتبط جواز هذا التصنيف بالقيود التي يفرضها الدستور على هذه الأغراض وبوجود حد أدنى من التوافق بينها وبين طرائق تحقيقها، ويستحيل بالتالي أنْ يكون التقدير الموضوعي لمعقولية التصنيف التشريعي منفصلاً كلية عن الأغراض النهائية عن القانون"[230].

ثانياً – الاختلاف في المعاملة بين المراكز المختلفة:

تقتضي العدالة الضريبية بمفهومها الرأسي – كما سيمر معنا لاحقاً – أنْ يُعامَل ذوي الظروف المختلفة معاملة مختلفة، والأمر نفسه ينطبق في مسألة المساواة أمام الضريبة على معاملة ذوي المراكز القانونية المختلفة. فتوحيد المعاملة بين هذه المراكز يعني أننا قد ابتعدنا عن المساواة أمام الضريبة، لأنَّ الأصل في المساواة أمام الضريبة ألا تنصرف فقط إلى تأمين معاملة متساوية لمن هم في مراكز متساوية، بل يمتد حكمها إلى المعاملة غير المتساوية لمن لا تتساوى مراكزهم. ويمكن تقرير أنظمة مختلفة تبعاً للمركز الشخصي للممول وفقاً للفئة التي ينتمي إليها، سواء من الناحية الاجتماعية أو المهنية أو وفقاً لنشاطه

---

[229] ابراهيم، (2005)، ص 8.

[230] القضية رقم /17/ لسنة /18/ قضائية، تاريخ 3/أيار/1997، موقع المحكمة السابق ذكره.

الاقتصادي، وحينئذ يجوز للمشرع أنْ يفرض نظماً مختلفة، سواء فيما يتعلق بالقواعد التي تطبق بشأن تحديد مطرح أو معدل الضريبة، وإجراءات مقاومة الغش الضريبي. ومن تطبيقات هذا الاختلاف في المعاملة بين من تختلف مراكزهم القانونية ما نجده في المعاملة المختلفة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين التي يلجأ إليها المشرع الضريبي وذلك لطبيعة كل من هذه الأشخاص[231].

وللمشرع في بعض الحالات أنْ يعامل المراكز القانونية المتساوية معاملة مختلفة، وذلك بالاستناد إلى معايير موضوعية تبررها أو إذا كان الاختلاف في المعاملة لتحقيق مصلحة عامة تبرره. وعادة ما يلجأ المشرع إلى الاختلاف في المعاملة تحقيقاً لمصلحة عامة في المجال الاقتصادي، وذلك لتحفيز الأفراد على استثمار أموالهم أو توجيه هذا الاستثمار في اتجاه معين. ويجب ألا يغرب عن البال أيضاً أنَّ تحقيق المساواة أمام الضريبة لا يعني بالضرورة أنْ يعامَل كل من اختلف مركزه عن غيره بطريقة مختلفة على الدوام، لأنَّ هذه المساواة في حقيقتها لا تَحول من أنْ ينص القانون على تطبيق قواعد قانونية متماثلة على مراكز قانونية مختلفة[232].

الفرع السادس

مظاهر مخالفة مبدأ المساواة أمام الضريبة

نتناول في هذا الفرع مظاهر مخالفة مبدأ المساواة أمام الضريبة في كل من سورية، ومصر، ولبنان.

أولاً – في سورية:

1 – يعفى من ضريبة الرواتب والأجور العسكريون التابعون للقوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء، والقائمون على المساجد والكنائس[233]. وإذا كان الإعفاء الممنوح للعسكريين وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء مبرراً باعتبار المخاطر التي يتعرضون لها أثناء قيامهم بعملهم، إلا أنه لا

---

[231] ابراهيم، (2005)، ص 14.

[232] عبد اللطيف، (1999)، ص 147 وما بعدها.
– ابراهيم، (2005)، ص 17.

[233] المادة /67/ من القانون /24/ لعام 2003.

مبرر لإعطاء هذا الإعفاء للقائمين على المساجد والكنائس، وبهذا فإنَّ القانون منح هؤلاء ميزة إضافية عن المكلفين بضريبة الرواتب والأجور فأخرجهم من نطاق التكليف، وفي هذا تفرقة لا مبرر لها. وحبذا لو ضم المشرع إلى هؤلاء المعفين، العاملين في قطاع الكهرباء وعمال النظافة الذين يتعرضون للأخطار نتيجة عملهم.

2 – أعفى المشرع من ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال الآتية: التأليف، العزف، التلحين، الرسم باليد، نحت التماثيل[234]، بينما أخضع المشرع الإنتاج الفني والأفلام السينمائية والمسلسلات التلفزيونية والأفلام الدعائية لهذه الضريبة[235]. لكننا نستطيع تبرير هذه التفرقة باعتبار أنَّ أعمال التأليف والتلحين والرسم باليد ونحت التماثيل تعتمد على الجهد الفكري واليدوي ويمارسها أفراد، بينما الإنتاج الفني تقوم به شركات متخصصة وتعتمد على رأس المال.

3 – تطرح ضريبة الرواتب والأجور على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجرة أو تعويضاً من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمات أداها فيها، أو من خزينة عامة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج[236]. وعليه أنْ يقدم إلى الدائرة المالية المختصة التي ينتسب إليها خلال /30/ يوماً من تاريخ مباشرته العمل بياناً يتضمن: هويته وعنوانه، وهوية صاحب عمله الحالي والسابق وعنوانهما، ومقدار دخله. وإذا قدم بياناً غير صحيح تضاعف الضريبة عن الدخل المكتوم[237].

كما يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجرة أو تعويض أو مكافأة أنْ يمسكوا سجلاً يدوّن فيه البيانات الآتية بتسلسل وبدون فراغ ولا حواش بين الأسطر ولا شطب ويتتابع تاريخ

---

[234] المادة /4/ من القانون /24/ لعام 2003.

[235] المادة /2/ من القانون /24/ لعام 2003.

[236] المادة /66/ من القانون /24/ لعام 2003.

[237] المادة /74/ من القانون /24/ لعام 2003.

الاستخدام: هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل، ومقدار الدخل غير الصافي والمبالغ المدفوعة لكل منهم، وبيان التبديلات التي طرأت على وضع أو على دخل كل منهم[238]. وإذا قدّم صاحب العمل بيانات غير صحيحة أو غير كاملة يعاقب بغرامة تعادل (50%) من الضريبة المترتبة على الجزء المكتوم[239].

فالمشرع عاقب في الحالة الأولى صاحب العمل على تقديم بيانات غير صحيحة بمضاعفة الضريبة عن الدخل المكتوم، بينما في الحالة الثانية فرض عليه غرامة بمقدار (50%) من الضريبة المترتبة على الجزء المكتوم، وبذلك مايز بينهما وأقام تفرقة غير مبررة وخرج عن مبدأ المساواة.

4 – قسم المشرع السوري مكلفي ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية إلى فئتين: فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، وفئة مكلفي الدخل المقطوع، والمسوغ القانوني لوجود الضريبة على الدخل المقطوع هو عدم قدرة بعض المكلفين على مسك قيود محاسبية، ومع ذلك نجد أنَّ الأطباء والمحامين والمهندسين والجامعات والمعاهد الخاصة ومكاتب السفريات يخضعون لضريبة الدخل المقطوع مع أنهم يستطيعون مسك هذه الدفاتر، وبالتالي أقام المشرع تمييزاً بينهم وبين بقية مكلفي ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، وهو تمييز غير مبرر ويخلُّ بمبدأ المساواة.

5 – بموجب القانون رقم /24/ لعام 2003، تُطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواها وأغراضها على أساس اعتبار السيارة وحدة في التكليف بموجب جداول تقررها لجنة تصنيف مركزية يشكلها وزير المالية عن كل دورة تصنيف وفقاً لأحكام المادة /43/ من هذا القانون وذلك بعد الاطلاع على الدراسات الواردة من الدوائر المالية في المحافظات وتحصل من قبل دوائر النقل مع رسوم السيارات. ويراعى تنزيل حد أدنى معفى مقطوع من الأرباح السنوية قدره /36000/ ليرة سورية لكل سيارة.

---

[238] المادة /75/ من القانون /24/ لعام 2003.

[239] الفقرة /ب/ من المادة /78/ من القانون /24/ لعام 2003.

وتخفض الأرباح السنوية بنسبة (5%) سنوياً بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع. ولا يجوز تجديد الترخيص بالسير للسيارات العامة قبل تسديد الضريبة المترتبة عليها، ويُعَدُّ مالكو السيارة في سنة التكليف الواحدة مسؤولين بالتكافل والتضامن عن تسديد الالتزامات المترتبة عليها، ولا يجوز إنشاء أيّ حق في السيارة أو توثيقه ما لم تُسدَّد جميع الذمم المترتبة عليها[240].

ولكن المرسوم التشريعي رقم /75/ لعام 2010 استبدل الرسوم والضرائب المفروضة جميعها عند تجديد الترخيص السنوي للمركبات العاملة على البنزين بما في ذلك ضريبة الدخل المقطوع والرواتب والأجور المتعلقة بالمركبات العامة برسم مقداره أربع ليرات تضاف إلى قيمة كل ليتر بنزين مباع.

وتترتب رسوم سنوية على السيارات السياحية المسجلة بالفئة الخاصة التي سعة محركها أكثر من /3/ آلاف سم^3 عند تسجيلها أول مرة وعند تجديد رخصها السنوية شاملة الرسوم التي تستوفى لمصلحة الجهات العامة بما فيها رسم البيئة بحيث يستوفى عن السيارات التي سعة محركها بين ثلاثة وأربعة آلاف سم^3 مبلغ /50/ ألف ليرة، والتي سعة محركها أكبر من أربعة آلاف سم^3 يستوفى رسم مقداره /150/ ألف ليرة ويستثنى من هذا السيارات المسجلة في مديريات النقل قبل تاريخ 2001/1/1.

فهذا المرسوم شمل فقط السيارات التي تعمل على البنزين وبقيت السيارات التي تعمل على المازوت خاضعة لأحكام القانون /24/ لعام 2003 من حيث خضوعها لضريبة الدخل المقطوع عند كل ترخيص. وهذا تمييز غير مبرر من قبل المشرع، لمخالفته مبدأ المساواة أمام الضرائب.

6 – فرض المشرع على كل شخص خاضع لضريبة الرواتب والأجور أنْ يقدّم إلى الدائرة المالية المختصة التي ينتسب إليها خلال /30/ يوماً من تاريخ مباشرته العمل بياناً يتضمن هويته وعنوانه، وهوية صاحب عمله الحالي والسابق وعنوانهما، ومقدار دخله[241]. بينما فرض على مستثمري المنشآت السياحية المحددة

---

[240] المادة /44/ من القانون /24/ لعام 2003.

[241] المادة /74/ من القانون /24/ لعام 2003.

بالمادة السادسة من المرسوم التشريعي /51/ لعام 2006[242] تقديم بيان شهري إلى الدوائر المالية التي تقع منشاتهم ضمن نطاق عملها خلال العشرة الأيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشآتهم[243].

فالمشرع أقام تفرقة بين الخاضعين لضريبة الرواتب والأجور من حيث المهلة المعطاة لتقديم البيان السابق ذكره، فخرج عن مبدأ المساواة بشكل غير مبرر.

7 – أعطى المشرع في الفقرة /د/ من المادة /11/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 كبار المكلفين حق تنزيل النفقات الشخصية من الأرباح غير الصافية التي يحققها، في حين لم يعطِ هذا الحق لصغار المكلفين. وفي هذا تفرقة غير مبررة مخلة بمبدأ المساواة.

8 – يتم تحديد الأرباح في ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير تجارية (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية) عن طريق تصريح المكلف عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره وقيوده المحاسبية[244]، بينما يتم تحديد الأرباح في هذه الضريبة (فئة مكلفي الدخل المقطوع) عن طريق تقديرها من قبل الدوائر المالية وفق أسلوب التقدير الجزافي[245]. وبهذا أقام المشرع تفرقة غير مبررة في تقدير الأرباح بين المكلفين، عدا عن أنَّ طريقة التقدير الجزافي مخالفة لمبدأ العدالة الضريبية أصلاً، نظراً لمساوئها وبعدها عن التقدير الحقيقي لأرباح المكلف الخاضعة للضريبة، وبالتالي يتيح هذا الأسلوب الجزافي التهرب القانوني من هذه الضريبة.

---

[242] وهذه المنشآت بحسب المادة السادسة من هذا المرسوم هي:

أ – الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.

ب – الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.

ج – منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.

[243] المادة السابعة من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006.

[244] راجع المادة السادسة من القانون /24/ لعام 2003.

وتجد الإشارة إلى أنَّ الإدارة من الممكن أنْ تدخل التعديلات التي تراها ضرورية للوصول إلى التقدير الحقيقي (انظر المادتين /24/ و/25/ من هذه القانون).

[245] راجع المادة /42/ من القانون /24/ لعام 2003.

ثانياً – في مصر:

خالف المشرع المصري مبدأ المساواة عند فرضه الضرائب في الأحوال الآتية:

1 – طبقاً لنص المادة الرابعة من مواد إصدار القانون /91/ لسنة 2005 والتي قضت بإعفاء كل شخص لم يسبق تسجيله أو تقديمه الإقرار الضريبي أو خضع لأي شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب العامة أو الضرائب على المبيعات من أداء جميع المبالغ الضريبية المستحقة عليه أو على دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات وذلك عن الفترات السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون بالإضافة إلى ما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات ضريبية وغيرها.

وتتضمن هذه المادة مغايرة في معاملة المكلفين الذين تتماثل مراكزهم القانونية، حيث ميّز فئة المتهربين من الضريبة دون الاستناد إلى أسس موضوعية وأضحى هذا التمييز تحكّمياً ومنهيّاً عنه دستورياً.

2 – طبقاً للمادتين الخامسة والسادسة من مواد إصدار القانون رقم /91/ لسنة 2005 فقد اشترط المشرع لانقضاء الخصومة أو إنهاء المنازعة أنْ تكون الدعوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر (تشرين الأول) 2004، وعدم أحقية المكلف في استرداد ما سبق أنْ سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على المطرح المتنازع عليه.

وبموجب هاتين المادتين يضع المشرع من قام بدفع مبالغ تحت حساب الضريبة في وضع أسوأ ممن لم يقم بدفع أي مبالغ، إذ قد تعفيه من كافة المبالغ بينما لا تسمح للأول بردِّ ما سبق أنْ سدده.

كما عيّنت هاتان المادتان تاريخاً تحكّمياً لانقضاء الخصومة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين السابقة، وقصرته على من قيدت منازعاتهم الضريبية قبل أول تشرين الأول عام 2004، دون أنْ تدع لغيرهم ممن قيدت منازعاتهم بعد هذا التاريخ ولنفس السبب وهو الخصومة في منازعات القانون السابق، وبمبلغ المنازعة نفسه، وهو تمييز يخالف مبدأ المساواة أمام الضريبية بين من تساووا في المراكز القانونية دون مبرر مشروع.

3 – نصت المادة /35/ من القانون /91/ لسنة 2005 على ترحيل الخسائر المتعلقة بالنشاط المهني على النحو الوارد بالمادة /29/ بشرط إمساك صاحب المهنة دفاتر منتظمة، في حين لم يشترط المشرع أنْ يكون لدى المكلف حسابات منتظمة لأصحاب النشاط التجاري والصناعي بنص المادة /29/ من القانون، وبالتالي هناك تفرقة غير مبررة في المراكز القانونية المتشابهة.

4 – اعتبرت المادة /133/ من القانون /91/ لسنة 2005 كل الأخطاء المقترنة بتقديم الإقرار الضريبي جرائم تهرب يعاقب عليها بالحبس والغرامة واعتبارها جريمة تخل بالشرف والأمانة، في حين اعتبرت المادة /135/ أنَّ عدم تقديم الإقرار أو إخفاء النشاط كلية وعدم الإخطار عنه مخالفة عقوبتها من ألفي جنيه حتى عشرة آلاف جنيه، ومن ثم فإنَّ وضع المكلف الملتزم أسوأ من المكلف غير الملتزم قانوناً، مما يؤكد عدم المساواة والتفرقة في المراكز القانونية.

5 – في البند /6/ من المادة /31/ من قانون الضريبة على الدخل رقم /91/ لسنة 2005[246]، ميّز المشرع بين المشروعات المموَّلة من الصندوق الاجتماعي للتنمية وغيرها من المشروعات المماثلة التي تموَّل بطرق تمويل أخرى، حيث تعفى المشروعات المموَّلة من الصندوق لمدة خمس سنوات، بينما تخضع أرباح المشروعات الأخرى للضريبة، وبذلك أقام المشرع تمييزاً بين المشروعات، لكنه – برأينا – تمييز مبرر بهدف تشجيع المشروعات المموَّلة من الصندوق الاجتماعي للتنمية.

6 – قَصَر المشرع الإعفاء الضريبي في البند /4/ من المادة /36/ من القانون رقم /91/ لسنة 2005 في مجال المهن غير التجارية على أعضاء نقابة محددة هي نقابة الفنانين التشكيليين دون غيرهم من أعضاء النقابات الفنية الأخرى، رغم تماثل مراكزهم القانونية. وفي هذا تمييز غير مبرر يخلُّ بمبدأ المساواة أمام الضريبة.

---

[246] المعدل بالقانون رقم /11/ لسنة 2013.

7 – تنص المادة /56/ من قانون الضريبة على الدخل رقم /91/ لسنة 2005[247] على أنْ: "يعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر. كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أنْ تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل".

وهنا ميّز المشرع بين شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من ناحية، وبين الأفراد من ناحية أخرى، حيث تعفى عوائد القروض الخارجية التي تحصل عليها المنشآت المتخذة شكل الشركة بينما لا تعفى المنشآت الفردية من ذلك، وهو تمييز محظور.

8 – نصت المادة /112/ من قانون الضريبة على الدخل بحساب عوائد ما يستحق للممول بسبب تأخير المصلحة في رد المسدد منه دون وجه حق على نحو أقل من حساب العوائد المستحقة للمصلحة على ما يتأخر المكلف عن أدائه من ضرائب المنصوص عليه في المادة /110/ من ذات القانون. وهذا التمييز ليس له ما يبرره، فكِلا المصلحة والمكلف دائن بمبلغ مستحق له، وكل منهما تأخر المدين عن سداده، فلِمَ يقلّ العائد الذي يحصل عليه المكلف الدائن عما تحصل عليه الحكومة الدائنة؟[248]

9 – أقام المشرع تمييزاً غير مبرر بين إيرادات المهن غير التجارية وبقية الإيرادات بالنسبة لخصم التبرعات المدفوعة من هذا الإيراد. فبحسب المادة /34/ من قانون الضريبة على الدخل، يخصم من صافي الإيرادات

---

[247] المعدلة بالمادة الثانية من القانون /101/ لسنة 2012.

[248] تنص المادة /110/ على أنه: "يستحق مقابل تأخير على:

"1 – ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤدَّ من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.

2 – ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون".

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه (2%)، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه. ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.

وتنص المادة /112/ على أنه: "إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه (2%)".

المنصوص عليها في المادة /32/ من هذا القانون (أي إيرادات المهن غير التجارية) التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز (10%) من صافي الإيراد السنوي. ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة /6/ من هذا القانون (وهي المرتبات وما في حكمها، والنشاط التجاري أو الصناعي، والنشاط المهني أو غير التجاري، والثروة العقارية.

10 – نصت المادة /59/ من قانون الضريبة على الدخل على أنه: "على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد[249] أنْ تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وكذلك توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أيا كان مقدارها .."

بينما نصت المادة /70/ من القانون نفسه على أنْ: "تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة /59/ من هذا القانون أنْ تخصم تحت حساب الضريبة (5%) من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير".

ففي المادة /59/ كان المبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه، بينما في المادة /70/ كان مائة جنيه فقط، وهذه تفرقة غير مبررة.

---

249 هذه الجهات بحسب المادة /59/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمعدلة بمجب المادة /1/ من القانون رقم /53/ لعام 2014:
أ – وزارات الحكومة ومصالحها، ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية، وشركات ووحدات القطاع العام، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانوني، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية، ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد، والجمعيات التعاونية، والمؤسسات الصحفية، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية، ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم /54/ لسنة 1975 أو بأي قانون آخر.
ب – الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

11 – نصت المادة /78/ من القانون /91/ لسنة 2005 على أنْ: "يلتزم الممولون الآتي ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:

أ – الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون، الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه.

ب – الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون".

ونصت المادة /135/ من ذات القانون على أنه: ".. ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين /78/ بند 1 ..".

فالمشرع هنا فرض العقوبة على الشخص الطبيعي ولم يفرضها على الشخص الاعتباري، وفي هذا تفرقة غير مبررة إطلاقاً.

12 – أقام المشرع تمييزاً في الضريبة العقارية بين الوحدات المستعملة في السكن والوحدات المستعملة في غير أغراض السكن من حيث الإعفاء، فقد أعفى من الضريبة على العقارات المبنية كل وحدة عقارية يتخذها المكلف سكناً خاصاً رئيسياً له ولأسرته والتي يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن /24000/ جنيه، كما أعفى من ضريبة العقارات المبنية كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن /1200/ جنيه[250]. وهذا التمييز يصب في صالح تحقيق العدالة الضريبية، إلا أنه غير كافٍ[251].

---

[250] المادة /18/ من القانون /196/ لسنة 2008 والمعدلة بموجب القانون /117/ لعام 2020.

[251] سيمر معنا لاحقاً شرح هذه الحالة بشكل أوسع.

ولم يقف الأمر عند هذا الحد، حيث قام المشرع بالتمييز بين الوحدات المعدة للسكن والوحدات غير المعدة للسكن، حيث فرض معدل الضريبة بمقدار (10%) من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، وذلك بعد استبعاد (30%) من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و(32%) بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة[252]. وهذا ما يجافي العدالة والمنطق.

بالإضافة إلى ذلك، أقام المشرع تمييزاً بين هذه الوحدات مرة أخرى، حينما قرر أنه لا يجوز أنْ يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الإيجارية للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن على (30%) من التقدير الخمسي السابق، وعلى (45%) من التقدير الخمسي السابق بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن[253]. وهو ما يعبّر عن التخبط الحاصل في أسس فرض هذه الضريبة؛ حيث يمنح المشرع تارة الأفضلية للعقارات المخصصة للسكن، وتارة يمنحها للعقارات المخصصة لغير السكن.

13 – قررت المحكمة الدستورية العليا المصرية في أحد أحكامها عدم دستورية قانون الضريبة على مرتبات الموظفين المصريين العاملين في الخارج رقم /229/ لسنة 1989[254]، فالضريبة هنا تنافي مبدأ المساواة من وجهين، هما:

الأول: أنه قد قصر تطبيق هذه الضريبة على العاملين في الدولة والقطاع العام أياً كانت النظم الوظيفية التي يخضعون لها. وأخرج من مجال سريانها غيرهم ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عمله بالخارج رغم اتحادهما في المركز القانوني.

الثاني: أنه قد حدد لكل درجة وظيفية ضريبة ثابتة على الرغم من أنَّ الشاغلين لهذه الدرجة يتفاوتون فيما بينهم فيما قد يحصلون عليه من دخل لقاء عملهم بالخارج وكان هذا التباين في مقدار المال المحمل

---

[252] المادة /12/ من القانون /196/ لسنة 2008.

[253] المادة /5/ من القانون /196/ لعام 2008 والمعدلة بموجب القانون /117/ لعام 2014.

[254] القضية رقم /43/ لسنة /12/ قضائية دستورية جلسة 6/كانون الأول/1993، موقع المحكمة السابق ذكره.

بالضريبة لازمه أنَّ مراكزهم القانونية غير متماثلة بالنسبة إليه، مما يعني مناهضة الضريبة الواحدة لمبدأ المساواة أمام الضريبة[255].

[255] عندما حكمت الدستورية العليا بعدم دستورية الضريبة على مرتبات المصريين العاملين بالخارج الصادر بالقانون رقم /229/ لعام 1989، ترتّب على ذلك الحكم امتناع كافة أجهزة الدولة عن مطالبة المواطنين بتلك الضريبة أو تحصيلها، واعتبار كافة الإجراءات التي ارتبطت بهذه الضريبة كأنْ لم تكن.

وأوجب الحكم وزارة المالية بأنْ تردَّ للممولين ما دفعوه من مبالغ وفاءً لدين تلك الضريبة المحكوم بعدم دستوريتها، وبالتالي أنشأ حقاً لهؤلاء الممولين بمطالبة الدولة بالسداد خلال ثلاث سنوات من تاريخ نشر الحكم بالجريدة الرسمية أو خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الضريبة أيهما أقرب لرد كامل المبالغ التي دفعوها للدولة لأنَّ تحصيل تلك الضريبة كان بغير حق منذ العمل بالقانون، وخاصة أنَّ حكم المحكمة الدستورية العليا هو حكم كاشف لمخالفة القانون لنصوص الدستور بما يعني بطلان كافة التصرفات التي تمت في ظل هذا القانون، الأمر الذي يمثل ضمانة دستورية لحقوق وحريات الأفراد في مواجهة الكافة من عبث السلطة التشريعية أو التنفيذية حال عصفها بالضمانات الدستورية.

إلا أنَّ الحكومة ومن ورائها السلطة التشريعية – في ظل هيمنة الهدف الجبائي – قد تدبرت جيداً لأحكام المحكمة الدستورية، ففي /10/ تموز 1998 وأثناء النظر في الدعوى الثانية بعدم دستورية الضريبة – الثانية – على مرتبات العاملين بالخارج والمفروضة بالقانون رقم /208/ لسنة 1994، أصدر رئيس الجمهورية أثناء فترات تأجيل الحكم في القضية وفي أثناء العطلة البرلمانية لمجلس الشعب، قراراً بقانون يقتضي بتعديل نص الفقرة الثالثة من المادة /49/ من قانون إنشاء المحكمة الدستورية العليا على النحو التالي:

"ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص في قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالي لنشر الحكم، ما لم يُحدد لذلك تاريخاً آخر، على أنَّ الحكم بعدم دستورية نص ضريبي لا يكون له في جميع الأحوال إلا أثر مباشر. وذلك دون إخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية النص".

وفي 1998/12/5 وافق مجلس الشعب على قرار رئيس الجمهورية رقم /186/ لسنة 1998. بل إنَّ وزير العدل الذي تتبلور في اختصاصاته مظاهر الدمج بين السلطتين القضائية والتنفيذية أعلن أنَّ: "الإطلاق في قاعدة الأثر الرجعي لأحكام المحكمة الدستورية وفي غير المسائل الجنائية أدى إلى صعاب متعددة في مجال التطبيق وتحميل خزانة الدولة أعباء مالية كبيرة تنوء بحملها الميزانية العامة"، وتمَّ غلُّ يد المحكمة الدستورية عن الحكم بردِّ الأموال التي تم تحصيلها من المواطنين عن طريق إلغاء الأثر الرجعي لأحكام الدستورية بالنسبة للقضايا الضريبية، ومن ثم فإنَّ الذي يحدث هو أنَّ الممولين لن يستردوا ما دفعوه من ضرائب دفعت بالمخالفة لأحكام الدستور، إذْ إنَّ الحكم بعدم الدستورية وفقاً لما أصدره رئيس الجمهورية من تعديل أحكام المحكمة الدستورية أصبح يعني فقط إلغاء المواد غير الدستورية، وأنْ تكون آثار الحكم مباشرة وتنسحب على المستقبل دون إعمال الأثر الرجعي في استرداد كل المواطنين الذين خضعوا للضريبة لأموالهم، ولا يتمتع بحق استرداد الأموال إلا رافع القضية والدعوى الدستورية.

راجع في ذلك: عمر، خالد علي. (د.ت). العدالة الضريبية "مبدأ قانونية الضرائب". القاهرة: مصر. المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، ص50 وما بعدها.

وتأكيداً لذلك، جاء في حكم لمجلس الدولة المصري أنَّ القاعدة أنَّ الحكم بعدم دستورية النص الضريبي لا ينصرف إلى المستقبل فحسب، بل ينصرف إلى الوقائع والعلاقات السابقة على صدور الحكم بعدم الدستورية، تستثنى من هذا الأثر الرجعي: الحقوق والمراكز التي استقرت عند صدوره بحكم حاز قوة الأمر المقضي، أو بانقضاء مدة التقادم، كما يستثنى من الأثر الرجعي للحكم بعدم الدستورية النصوص الضريبية، فليس للحكم بعدم دستوريتها إلا أثر مباشر في جميع الأحوال، فالاستثناء من الأثر الرجعي الوارد بنص المادة /49/ من قانون المحكمة الدستورية العليا، بعد تعديلها بموجب القانون رقم /168/ لعام 1998، جاء بصيغة عامة ومطلقة، دون تحديد طبيعة النص الضريبي، وما إذا كان نصاً موضوعياً يتعلق بوعاء الضريبة ومقدارها وشروط استحقاقها، أم نصاً يتعلق بتحديد المحكمة المختصة بنظر المنازعات الضريبية، فعلّة عدم الرجعية قائمة في الحالتين، وتتمثل في عدم إثارة النزاع الضريبي مرة أخرى بعد صدور حكم نهائي فيه؛ لما في ذلك من تهديد للاستقرار في المعاملات الضريبية.

"الطعن رقم /18234/ لسنة /51/ القضائية عليا، دائرة توحيد المبادئ بالجلسة المنعقدة علناً في يوم السبت الموافق 6 كانون الثاني 2018".

ثالثاً – في لبنان:

1 – في مجال الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، تُفرض على كل من لا يقدّم تقرير مفوض المراقبة ضمن المهلة القانونية غرامة مقطوعة قدرها /2000000/ ل.ل، وتخفّض هذه الغرامة إلى النصف في شركات الأشخاص والشركات محدودة المسؤولية. وفي هذا تمييز غير مبرر وخروج عن مبدأ المساواة[256].

2 – بالنسبة للتنزيل من الربح الحقيقي أو المحدد بصورة مقطوعة المفروضة عليه ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، ينزل مبلغ /500000/ ليرة لبنانية للإناث قبل زواجهن أو إذا كنّ أرامل أو مطلقات، على ألا يتجاوز عدد الأولاد المستفيدين الخمسة[257]. فإذا تجاوز العدد خمسة لا يستفيدون من التنزيل، وفي هذا تفرقة غير مبررة وإخلال بمبدأ المساواة.

3 – في مجال ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية فرّق المشرع في الحد الأدنى للمعيشة بين مكلفي الضريبة على الربح الحقيقي ومكلفي الضريبة على الربح المقطوع من جهة، ومكلفي الضريبة على الربح المقدر، حيث منح المشرع الفئة الأولى تنزيلاً من الضريبة بمقدار /7.500.000/ ليرة لبنانية، ويضاف الى هذا التنزيل مبلغ /2.500.000/ ليرة للمكلف المتزوج و/500.000/ ليرة لكل ولد شرعي ما يزال على عاتقه ضمن شروط حددتها المادة /31/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959. أما مكلفي الفئة الثانية فاكتفى المشرع بمنحهم تنزيل سنوي يعادل التنزيل المعطى للمتزوج دون أولاد. وفي ذلك تفرقة غير مبررة مخلة بمبدأ المساواة.

4 – يستثنى من ضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد المخصصات التي يتناولها رجال الدين لقاء

---

[256] راجع المادة /13/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام /1959/، والمعدلة بموجب المرسوم الاشتراعي 1983/49، وبموجب المرسوم 2007/977.

[257] المادة /31/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون 1990/14، والقانون 1993/282، والقانون 1999/107، والقانون 2011/180.

قيامهم بالطقوس الدينية[258]. وفي هذا الاستثناء تفرقة ما بين رجال الدين وبقية مكلفي هذه الضريبة وإخلال بمبدأ المساواة.

كما يستثنى من ضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد: أجور الممرضين والممرضات والخدم في المستشفيات والمياتم والملاجىء وغيرها من مؤسسات التمريض والإسعاف، وأجور القابلات القانونيات العاملات في المستشفيات[259]. وهنا أقام المشرع تفرقة بين هؤلاء من جهة وبقية المكلفين بضريبة الرواتب والأجور من جهة أخرى، بإعفائهم من هذه الضريبة بما يخالف مبدأ المساواة.

5 – بالنسبة للأسهم والسندات المالية اللبنانية، يُعتبر الأشخاص الحقيقيون والمعنويون الذين لا يؤدون الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة ضمن المهلة القانونية مسؤولين مباشرة عن المبالغ غير المدفوعة، مضافاً إليها غرامة تحقق قدرها (3%) عن عن كل شهر تأخير ويعتبر كسر الشهر شهراً كاملاً، على ألا تتجاوز (100%) من قيمة المبالغ غير المدفوعة[260].

أما بالنسبة للأسهم والسندات المالية الأجنبية فيجب تأدية هذه الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة قبل أول نيسان من كل سنة، وعند التأخر في الدفع، تضاف إلى المبالغ غير المدفوعة غرامة قدرها (3%) عن كل شهر تأخير، على أنْ يُعتبر كسر الشهر شهراً كاملاً[261].

ولم يُشر المشرع هنا إلى أنْ لا تتجاوز الضريبة (100%) من قيمة المبالغ غير المدفوعة كما في حالة الأسهم والسندات اللبنانية، وبالتالي أقام تفرقة غير مبررة وخالف مبدأ المساواة.

6 – فرض المشرع ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية على شركات الأموال اللبنانية، ثم قام بفرض ضريبة على توزيعات أرباح هذه الشركات لضريبة نسبية بمعدل (10%).

أما شركات الأموال الأجنبية العاملة في لبنان فتعتبر أرباحها موزعة بكاملها وتخضع للضريبة على

---

[258] الفقرة الأولى من المادة /46/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

[259] الفقرتين /8/ و/11/ من المادة /47/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 بحسب التعديل الأخير بموجب القانون /11/ لعام 2017.

[260] المادة /76/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون 1993/282، والمرسوم 2007/40.

[261] المادة /82/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون 1993/282.

توزيعات أرباح هذه الشركات بمعدل (10%) بعد أنْ ينزل منها ضريبة الباب الأول المترتبة على الأرباح[262].

فالمشرع هنا أقام تفرقة غير مبررة بين شركات الأموال اللبنانية وشركات الأموال الأجنبية العاملة في لبنان، وهو ما يُعَدُّ إخلالاً بمبدأ المساواة.

7 – في كيفية تحديد الربح الصافي الخاضع لضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، نجد اختلافاً ما بين فئات المكلفين بالضريبة (عى أساس الربح الحقيقي، وعلى أساس الربح المقطوع، وعلى أساس الربح المقدر).

وبالنسبة للمكلفين على أساس الربح الحقيقي (كبار المكلفين من شركات ومعامل وتجار ومستثمرين) الذين ألزمهم قانون التجارة بمسك السجلات التجارية الكاملة، يفرض عليهم قانون الضريبة على الدخل أنْ يقدموا تصريحاً سنوياً عن ربحهم الحقيقي خلال السنة السابقة. يضم إليه نسخة عن الميزانية، وخلاصة عن حساب الأرباح والخسائر، وبيان بالنفقات والأعباء الواجب تنزيلها[263]. إلا أنَّ المكلفين على أساس الربح الحقيقي من غير أصحاب المهن التجارية والصناعية الذين يستحيل عليهم تقديم الميزانية فيجب أنْ يضموا إلى تصريحهم جدولاً يبينون فيه مجموع وارداتهم غير الصافية، ومجموع نفقات مهنتهم، والأعباء القابلة للتنزيل، ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة[264].

أما بالنسبة للمكلفين على أساس الربح المقطوع فلا يُلزمهم القانون بتقديم التصريح عن الربح الحقيقي، بل يفرض عليهم فقط مسك سجل تدون فيه الإيرادات والنفقات وسجل للأصول الثابتة. أما أرباب المهن المضطرون للمحافظة على سر المهنة فيحق لهم أنْ يكتفوا بتدوين تفصيل المبالغ المقبوضة وإلى جانبها تاريخ قبضها دون ذكر أسماء الدافعين. وعلى هؤلاء المكلفين أنْ يقدموا إلى الدوائر المالية تصريحاً

---

262 المادة /72/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والمضافة بموجب القانون /27/ لعام 1980 والمعدلة مؤخراً بالقانون /64/ لعام 2017.

263 المادة /10/ والمادة /13/ وتعديلاتها من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

264 المادة /13/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والمعدلة بمرسوم نافذ حكماً رقم /977/ لعام 2007.

سنوياً عن مجموع وارداتهم الحاصلة خلال السنة السابقة، أي مقبوضاتهم عن جميع العمليات التي قاموا بها[265].

وتحدد الإدارة الربح الصافي الخاضع للضريبة، بالنسبة لهذه الفئة من المكلفين، بصورة مقطوعة وفقاً لمعدل سنوي معين يطبق على مجموع الواردات غير الصافية ويختلف باختلاف المهن[266].

ويحتسب المكلف بنفسه التكليف بالضريبة على الأرباح الحقيقية والمقطوعة وفقاً لأحكام القوانين المرعية الإجراء ويؤديها للخزينة ويصرح عنها ضمن المهلة القانونية وذلك دون الحاجة إلى إصدار جداول تكليف أساسية بها. وإذا تبين لها عند التدقيق في صحة التصريح ما يوجب تعديله، أحاطت المكلف علماً بمقدار هذا التعديل وأسبابه مع إعلام الضريبة الإضافية أو الضم بكتاب مضمون مع إشعار بالاستلام[267].

وأخيراً فإنَّ تحديد أرباح المكلفين على أساس الربح المقدر يتم من قبل لجنة خاصة تتولى تقدير أرباحهم السنوية الخاضعة للضريبة، وتستعين اللجنة من أجل ذلك بجميع المعلومات المستقاة من المكلف، ولها أنْ تستند إلى مظاهر عيشه الخارجية، وأنْ تستمع إليه إذا رأت حاجة إلى ذلك[268].

فالمشرع اللبناني أقام تفرقة في طريقة تحديد أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية والتي تخضع للضريبة. وبرأينا فإنَّ التكليف بالضريبة على أساس الربح المقدر لا يتوافق مع مفهوم العدالة الضريبية التي تتطلب تحديد مطرح الضريبة تحديداً دقيقاً وحقيقياً.

---

[265] انظر المادة /20/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

[266] انظر المواد/21/ و/22/ و/23/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

[267] المادة /28/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والمعدلة بموجب مرسوم نافذ حكماً رقم /40/ لعام 2007.

[268] انظر المادة /26/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

الفصل الثاني

الإشكاليات المتعلقة بالضريبة

يعترض طريق تحديد مفهوم العدالة الضريبية مصاعب تتعلق بالضريبة ذاتها، فتطور مفهوم الضريبة عبر التاريخ أدى لاختلاف مفهوم العدالة الضريبية باختلاف النظرة للضريبة. كما أنَّ اختلاف النظرة لكيفية توزيع العبء الضريبي وعلى من يقع أدى لاختلاف مفهوم العدالة الضريبية. ومن ناحية أخرى، فإنَّ تشابه الضريبة مع فرائض مالية أخرى وتعدُّد القواعد التي تحكم الضريبة وعلاقتها بالنظم السياسية والاقتصادية زاد من صعوبات تحديد هذا المفهوم.

بناء على ذلك سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث نتحدث عن العبء الضريبي (المبحث الأول)، ثم ننتقل بعدها إلى الضريبة المثلى (المبحث الثاني).

المبحث الأول

العبء الضريبي

تأثر مفهوم العدالة الضريبية – كما أسلفنا – بتطور مفهوم الضريبة. فالفكر المالي التقليدي كان ينظر إلى الضريبة الحيادية على أنها ضريبة عادلة؛ في حين يرى الفكر المالي الحديث أنَّ الضريبة التدخلية هي التي تحقق العدالة. كما كانت الضريبة النسبية غداة الثورة الفرنسية ضريبة عادلة، بسبب فرضها على النبلاء والأعيان بعدما كانوا يتمتعون بالإعفاء في عهد الإقطاع وأصبحت بعد ذلك غير عادلة أمام الضريبة التصاعدية[269].

وبالنظر إلى التكييف القانوني للضريبة، نجد أنَّ هناك نظريتان: النظرية التعاقدية، ونظرية التضامن الاجتماعي.

ولا تتناسب **النظرية التعاقدية** مع التصاعد الضريبي، بل تتوافق مع الضريبة النسبية، وهذا ما كان سائداً فعلاً في مرحلة تاريخية سابقة حينما سادت نظرية "**العقد الاجتماعي**" التي نادى بها "**مونتسكيو**". وقد تبيّن خطأ النظرية التعاقدية لأنه لا يمكن قياس الضريبة بالخدمة التي يتلقاها المكلف من الدولة، ولا يمكن التخلص من أدائها بحجة عدم الاشتراك في الخدمات العامة أو بحجة عدم قبول الخدمات العامة التي تؤديها الدولة للأفراد، طوعاً أو كراهاً وإجباراً[270].

أما **نظرية التضامن الاجتماعي** فتنطلق من الإيمان بوجود مصلحة مشتركة وعامة بين جميع المواطنين تقوم الدولة على رعايتها وتأمينها. فلا بدَّ للدولة من إيجاد مصادر الأموال اللازمة لتأمين هذه

---

[269] عبد الحميد، عبد المطلب. (2010). اقتصاديات المالية العامة. الشرقية: مصر. كلية الاقتصاد في جامعة الزقازيق، ص246.
وراجع أيضاً: حشيش، عادل أحمد. (1992). أساسيات المالية العامة، ج:1، بيروت: لبنان. دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ص158.
بالإضافة إلى ذلك، راجع: الحضراني، أحمد. قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية. مدونة المعرفة القانونية. 24 تشرين الأول 2016. الرابط:
https://anibrass.blogspot.com/2015/03/blog-post_27.html

[270] فرهود، (2004، ب)، ص114.
– حلمي، خالد سعد زغلول، والحمود، ابراهيم. (2002). الوسيط في المالية العامة. ط:2. الكويت: الكويت. مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، ص 209 – 214.

المصلحة العامة وإشباع الحاجات العامة. فحق الدولة بفرض الضرائب يستند إلى أنَّ المجتمع الذي يستفيد من الخدمات العامة يفترض تضامن أفراده في تحمُّل الأعباء العامة أيضاً[271]. وهؤلاء الأفراد يتحمل كل منهم الضريبة حسب مقدرته التكليفية، ومن ثم يشترك كل فرد في تغطية نفقات المرافق العامة حتى ولو لم ينَلْ استفادة شخصية منها. ومن هنا أتى قبول التصاعد الضريبي متوافقاً مع نظرية التضامن الاجتماعي[272].

ولا تُعَدُّ نظرية التضامن الاجتماعي في التكييف القانوني للضريبة – وما نجم عنها من قبول الضريبة التصاعدية – حديثة، بل وُجدَت قبل القرن الثامن عشر، ولكن فلاسفة ذلك القرن ابتعدوا عنها[273]، وقَبِلوا بالنظرية التعاقدية لسببين: الأول: أنه كان سائداً إعفاء الإقطاعيين ورجال الدين من الضريبة، ومن ثم فالمناداة بالضريبة النسبية يعني أنهم سيُرغَمون – وهُم الأغنياء –على المشاركة في دفع الضريبة، بمبالغ كبيرة تغطي جزءاً كبيراً من نفقات المرافق العامة ما يخفف العبء الضريبي على بقية طبقات الشعب. والثاني: وجود حاكم مستبد في كل دولة من الدول الأوربية، ومن ثم فإنَّ النظرية التعاقدية لا تسمح لهذا الحاكم أنْ يجبي ضريبة – وهي التزام على المواطن – إلا إذا كان هذا الحاكم قادراً على تقديم التزامه، وهو حماية الناس في أرواحهم وأموالهم. وإذا امتنع الحاكم عن تأدية التزامه (الحماية) فإنَّ للمواطنين أنْ يمتنعوا عن تنفيذ التزامهم (الضريبة) في مرحلة أولى، ثم يثوروا عليه في مرحلة ثانية. ومن ثم نستطيع أنْ نَعُدَّ النظرية التعاقدية في وقتها – وما ينجم عنها من ضريبة نسبية – خطوة نحو العدالة الضريبية، اكتملت بظهور نظرية التضامن الاجتماعي، وما ينجم عنها من قبول الضريبة التصاعدية. مع ذلك يمكن تصور

---

[271] بشور، (1996)، ص 229 و230.

[272] فرهود، (2004، ب)، ص115.

[273] اعتبر المفكرون الكلاسيكيون أنَّ الضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة – باستثناء "**ساي**" الذي رأى أنَّ الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة في الضريبة – فهي تحمِّل الفقير عبئاً أكثر مما تحمُّل الغني، وأنَّ الضريبة التصاعدية هي ضريبة عادلة، حيث تكون مساهمة الفرد في النفقات العامة للدولة وفقاً لمقدرته التكليفية.

راجع في ذلك: خليل، علي محمد، واللوزي، سليمان أحمد. (1999). المالية العامة. عمان: الأردن. دار زهران. ص184.

وراجع أيضاً: حلمي، والحمود، (2002)، ص219.

العدالة الضريبية النسبية في مجتمع تتقارب فيه الدخول والثروات[274].

إذاً فاختلاف الفقهاء والكتّاب في صيغ تعريف العدالة الضريبية، لم يمنعهم من أنْ يتفقوا على أنْ يتحمل كل مموِّل نصيبه في تمويل النفقات العامة، وهذا التمويل يكون عبر الحصة العادلة لكل منهم، لكن لا يوجد اتفاق حول تحديد هذه الحصة العادلة[275].

هذه الحصة بحسب المفهوم الذي كان سائداً في القرن الثامن عشر، تتحقق بمساواة رياضية تُفهم بأنها مراعاة لقاعدة النسبية بين مدخول المكلَّف وقيمة التكليف[276]. فالضريبة النسبية هي التي تحقق العدالة الضريبية لأنها تحقق المساواة في المعاملة الضريبية بين المكلفين، وتمنع التحكم في فرض الضرائب من خلال تغيير المعدل المطبّق بين الفئات الاجتماعية[277]، مما يَحُول دون محاباة المشرع لطبقة دون أخرى[278].

لكنْ، ومنذ أواخر القرن التاسع عشر، بُذِلت الكثير من الجهود لتحويل مفهوم المساواة وتغييره، بحيث تطوَّر هذا المفهوم من المساواة الرياضية إلى المساواة الشخصية[279]، فأصبحت الحصة العادلة تتحقق عبر تشخيص الضريبة. فالضريبة الشخصية تُفرَض على المطرح، وتأخذ في الوقت نفسه شخصية المكلَّف بعين الاعتبار، بحيث يراعى وضعية المكلف المادية والعائلية. وبذلك تُحقِق هذه الضريبة مبدأ المساواة في

---

[274] فرهود، (2004، ب)، ص115 وما بعدها.

[275] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص18 وما بعدها.

- Musgrave, R؛ & Musgrave, P. (1989). Puplic finance in theory and practice, 5th ed. California: USA. university of California at Santa Cruz, p218.

[276] فإذا كانت الضريبة على دخل قيمته /10000/ ليرة سورية تبلغ /500/ ليرة مثلاً، فتبلغ الضريبة على دخل قدره /100000/ ليرة عشرة أضعاف ذلك أي /5000/ ليرة، والضريبة على دخل قدره /1000000/ ليرة مبلغ /50000/ ليرة.

وإذا كان هناك شخصان دخل كل منهما /100000/ ليرة، توجب على كل منهما أنْ يدفع نفس مقدار الضريبة "/5000/ ليرة مثلاً"، وإذا كان أحدهما عازباً والآخر متزوجاً وله عدة أولاد، يكون عبء الضريبة على الأول أخف منه بكثير على الثاني.

[277] الجنابي، طاهر. (د.ت). علم المالية العامة والتشريع المالي. بغداد: العراق. دار الكتب للطباعة والنشر. ص141.

وراجع أيضاً: ناشد، سوزي عدلي. (2009). أساسيات المالية العامة. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية. ص126 وما بعد.

[278] محمد، (2009)، ص305.

[279] عواضة، حسن، وقطيش، عبد الرؤوف. (1990). المالية العامة الموازنة الضرائب والرسوم "دراسة مقارنة". ط:1، بيروت: لبنان. دار الخلود، ص350 وما بعدها.

التضحية بين المكلفين، فلا يدفع المكلف إلا حسب مقدرته[280]. ولا شك أنَّ تصاعدية الضريبة إحدى وسائل تشخيص الضريبة.

ومن المعلوم أنَّ قاعدة العدالة أحد القواعد الأساسية للضريبة التي نادى بها آدم سميث، والتي جاء بها بعد أنْ قام كثير من الكتّاب والمفكرين قبله بإخضاع جانب كبير من كتاباتهم لمناقشة تلك القواعد، فجمع هذا التراث الفكري في كتابه "**ثروة الأمم**" عام 1776م، وصاغ حصيلة هذه الدراسات في قوانينه الضريبية المشهورة، والتي لا زالت تقتبسها كتب المالية العامة حتى اليوم وكأنها الوصايا العشر في شؤون الضرائب، فبرز من هذا التراث الفكري الضخم مبدآن لتوزيع العبء القانوني للضرائب، هما: مبدأ المنفعة، ومبدأ القدرة على الدفع. وسيطرت لفترة طويلة على مناقشات هذين المبدأين فكرة استخدامهما كمعايير لتحقيق العدالة الضريبية في الوقت الذي كان فيه الهدف الأول للضريبة هو الحصول على القدر اللازم من الأموال للدولة[281]، حيث بنى الفقهاء التقليديون مفهوم العدالة على أساس المنفعة ليتناسب مع المفهوم التعاقدي للضريبة، وعُرفت فكرتهم هذه بـ "نظرية المنفعة". ولما تطور مفهوم الضريبة وبني على أساس التضامن أصبحت العدالة تعبر عن قدرة المكلف على الدفع، وعُرفت فكرتهم بـ "نظرية القدرة على الدفع"[282].

وبتطور النظرة لدور الضريبة من جهة، وفشل المبدأين في تحقيق العدالة الضريبية – لفشل الكتّاب في تحديد مفهوم العدالة – من جهة أخرى، تَحوَّل الفكر المالي ليعيد صياغتهما كنظريات لتوزيع العبء القانوني للضريبة[283].

ويُقصد بالعبء الضريبي على النطاق الفردي[284] الحرمان الذي يتكبده المكلف عند دفع الضريبة، ويقاس بمبلغ الضريبة الذي يدفعه الشخص منسوباً إلى مجموع أوعية الضرائب لدى هذا الشخص. ويكتنف

---

[280] بشور، (1996)، ص241.

وراجع في تطور مفهوم العدالة الضريبية: عبد الحميد، (2010)، ص246 ومابعدها.

[281] دراز، حامد عبد المجيد، وعتمان، سعيد عبد العزيز. (2002). مبادئ المالية العامة "القسم الثاني". الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية. ص122 وما بعدها.

[282] العكام، محمد خير. (2018). علم المالية العامة. دمشق: سورية. الجامعة الافتراضية السورية. ص187.

– بشور، (1996)، ص243.

[283] دراز، وعتمان، (2002)، ص124.

هذا التعريف عند التطبيق العملي له صعوبات كثير يمكن إجمالها بثلاث صعوبات: **الأولى** تكمن في تحديد المقصود بالضريبة، فهل هي الضريبة على الدخل وحدها أو تشمل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وهل تضاف عليها الرسوم باعتبارها إجبارية مثل الضرائب. و**الثانية** هي أنَّ العبء الضريبي ليس مقداراً ثابتاً، وليس نسبة مئوية محددة، بل هو حصيلة تفاعل ظروف وعوامل اقتصادية ومالية كثيرة ومختلفة. و**الثالثة** أنَّ العبء الضريبي ذو مفهوم ديناميكي، أي أنه يختلف من دولة إلى أخرى، ويختلف في الدولة الواحدة من وقت إلى آخر[285].

وبناء على ذلك، سندرس كلاً من مبادئ توزيع العبء الضريبي (المطلب الأول)، ونظريات نقل العبء الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مبادئ توزيع العبء الضريبي

وفقاً لما تحدثنا عنه آنفاً، سنتناول نظريتي المنفعة والقدرة على الدفع، لنتعرف على خصائصهما وما يشوبهما من مآخذ في الفرعين الآتيين.

الفرع الأول

نظرية المنفعة

سنتناول في هذا الفرع التعريف بالنظرية، ومزاياها والانتقادات الموجهة إليها.

أولاً – التعريف بنظرية المنفعة:

يَعُدُّ أصحاب هذه النظرية أنَّ معيار العدالة هو المنفعة. فيكون النظام الضريبي عادلاً عندما يدفع المكلف

---

[284] ويُطلق عليه أيضاً الضغط الضريبي الفردي أو الطاقة الضريبية الفردية.

[285] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 26.

للدولة ضرائب تعادل ما يحصل عليه من منافع. بمعنى آخر، إنَّ تحقيق العدالة الضريبية يتم باقتطاع مبلغ من المال يساوي المنفعة التي يحصل عليها المكلف من جراء قيام الدولة بنشاطاتها[286].

ولقد استند مؤيدو هذه النظرية على عقد مقارنة بين إشباع القطاع العام للحاجات العامة وإشباع القطاع الخاص للحاجات الخاصة. ووصلوا إلى أنهما يخضعان لقاعدة عامة واحدة هي قاعدة المنفعة.

فالقاعدة العامة أنْ تباع كل سلعة أو خدمة يقدمها القطاع الخاص نظير ثمن محدَّد لجميع المشترين على السواء بغض النظر عن التفاوت في مستوى دخولهم أو مراكزهم الاجتماعية أو ظروفهم الشخصية. وهذ الثمن لا يدفعه إلا كل من ينتفع باستهلاك هذه السلعة أو تلك الخدمة. ويتفاوت قيمة ما يدفعه كل فرد بتفاوت الكمية التي يستهلكها من السلع والخدمات الخاصة. وهذه القاعدة العامة يجب تطبيقها على السلع والخدمات التي تقدمها الدولة[287].

وإلى هنا اتفق أصحاب نظرية المنفعة، واختلفوا في تفسير كلمة "المنفعة"، الأمر الذي أدى إلى اختلافهم في تحديد كيفية توزيع الأعباء الضريبية وفقاً للمنفعة، فانقسموا إلى ثلاث اتجاهات[288]:

1 – المنفعة تساوي الضريبة:

بمعنى أنْ يتم توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، بحيث إنَّ ما يدفعه المكلف من ضريبة يساوي المنفعة التي يحصل عليها من قيام الدولة بخدماتها العامة. وما دامت المساواة قائمة بين المنفعة والضريبة، فإنَّ المستهلك لا يحقق أي فائض، أي لا يحقق أي منفعة حقيقية وهو يقوم بتسديد الضرائب للدولة، فهو يتخلى عن منفعة النقود حينما يسدد الضريبة ويحصل على ما يساويها من منفعة خدمات الدولة. وهذا هو الخلاف الأول بالنسبة للممول بين الإنفاق على الضريبة والإنفاق على شرائه السلع والخدمات غير الحكومية، حيث يحصل في هذه الحال الأخيرة على منفعة حقيقية تسمى فائض المستهلك.

---

[286] بشور، (1996)، ص243.

[287] دراز، وعتمان، (2002)، ص125.

[288] راجع في ذلك: فرهود، (2001، كانون الأول)، ص28 وما بعد.

– دراز، وعتمان، (2002)، ص126 وما بعد.

أما الخلاف الثاني فهو أنَّ المكلف – وهو يسدّد الضريبة مقابل المنفعة من خدمات الدولة – ليس له علاقة بكلفة إنتاج هذه الخدمات. فإذا نظرنا إلى مجموع أفراد المجتمع، وكل واحد منهم يدفع مبلغ الضريبة المساوي للمنفعة التي يحصل عليها، فإنَّ مجموع المبالغ الضريبية المجباة قد تزيد أو تنقص عن مجموع كلفة إنتاج الخدمة لدى الدولة، وهذا يعني أنَّ الدولة – وهي تشبه في ذلك القطاع الخاص – قد تربح وقد تخسر. ويلاحظ أنَّ هذه الفوارق بين القطاع العام والقطاع الخاص أدت إلى رفضها، فالمنطق العلمي يرفض هذه الصورة.

2 – المنفعة النسبية تساوي الضريبة:

بسبب الانتقادات للصورة السابقة، تم الانتقال إلى الصورة الثانية: "المنفعة النسبية تساوي الضريبة". وهي تعني أنْ توزَّع الأعباء الضريبية بين المكلفين كنسبة مئوية موحَّدة من إجمالي المنافع التي عادت على كل منهم.

وللوصول إلى ذلك يُحسب إجمالي المنافع التي تنجم عن الخدمات العامة، ثم تحسب النسب المئوية بينها، فيدفع المكلف الضريبة بهذه النسبة.

ويؤخذ على هذه الصورة ما أُخذ على الصورة الأولى بأنَّ تحديد حصيلة الضريبة يتم دون ارتباط مع كلفة إنتاج الخدمة العامة.

3 – المنفعة الحدية تساوي الضريبة:

تم الانتقال إلى الصورة الثالثة التي تقوم على أساس أنَّ المنفعة الحدية تساوي الضريبة. وهي أقرب الصور إلى المنطق العلمي، كما أنها تتماشى مع التحليل الاقتصادي الحديث نسبياً والقائم على المنفعة الحدية، حيث يتم توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين وفقاً للمنافع الحدية التي عادت عليهم. وهو بهذا يجعل تحديد معدل الضريبة وبالتالي ما يدفعه كل ممول من ضرائب ينبني على الأسس نفسها التي يتم وفقاً لها تحديد سعر السلع والخدمات الخاصة.

ثانياً – تقييم نظرية المنفعة:

تعرضت نظرية المنفعة للعديد من الانتقادات التي جعلتها غير صالحة أساساً لتوزيع الأعباء الضريبية، على الرغم من المزايا التي تتمتع بها. ويمكننا أنْ نجمل هذه المزايا والانتقادات كالآتي:

1 – مزايا نظرية المنفعة[289]:

أ – مفيدة في فرض الضرائب المحلية، حيث تقيمها الدولة على أساس المنفعة، بحيث يشعر دافعها أنه يحصل على منفعة منها مما يحفّزه على دفعها بنَفْسٍ راضية مطمئنة، فلا يتهرب منها.

ب – ربطت هذه النظرية بين جانبي الموازنة العامة من نفقات وإيرادات، حيث تؤكد على أهمية توجيه حصيلة الضريبة بما يعود بالنفع على المكلفين، وعلى توجيهها إلى أوجه النفقات العامة التي تحقق أعلى عائد اجتماعي.

2 – الانتقادات على نظرية المنفعة:

تعرضت الصور الثلاث لتوزيع العبء الضريبي لعدة انتقادات، أهمها[290]:

أ – تشبيه الدولة بالأفراد أو المشروعات الخاصة: فكثير من الخدمات العامة كالدفاع الخارجي لا يستطيع جهاز السوق توفيرها. كما أنَّ كثيراً منها غير قابلة للتجزئة، فهي ذات طبيعة جماعية. وبذلك يستحيل تقاضي ثمن لها.

ب – لم يَعُدْ مقبولاً في العصر الحديث حيادية الدولة بالنسبة لتوزيع الدخول، ولا أنْ تتم العدالة بالمساواة بين المنافع التي يدفعها كل فرد ونصيبه من الخدمات العامة التي حصل عليها من الدولة.

ج – من العسير تحديد المنتفعين من خدمات بعض المرافق كالدفاع والصحة والتعليم، وهي منافع

---

[289] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص35.

[290] راجع في ذلك: دراز، وعتمان، (2002)، ص128 وما بعدها.

– فرهود، (2001، كانون الأول)، ص30 وما بعدها.

لا يتيسر قياسها كلها، ومن ثم فلا يمكن قياس المنفعة التي حصل عليها كل فرد في المجتمع. فكيف يتم قياس المنافع التي تعود على كل فرد من أفراد المجتمع من جراء إعداد جيش قوي؟ وكيف نقيس المنافع التي تعود على كل مواطن من قيام مجلس الشعب بمسؤولياته؟ وكيف نقيس المنافع التي تعود على كل فرد من جراء إتمام مواطن لمرحلة من المراحل التعليمية؟

د – إنَّ تبنّي نظرية المنفعة قد يؤدي للإضرار بالطبقة الفقيرة بالنسبة للخدمات العامة. فبحسب هذه النظرية، من يحصل على نصيب أكبر من الخدمات العامة يدفع ضريبة أكبر، وهذا يعني مطالبة الطبقة الفقيرة بتحمل جلّ الأعباء الضريبية، لأنها أكثر انتفاعاً بالخدمات العامة. وبالتالي فإنَّ هذه النظرية غير صالحة لتحقيق عدالة التوزيع وتصحيح الاختلالات الاجتماعية والتفاوت الكبير في الدخول والثروات.

هـ – إنَّ تطبيق نظرية المنفعة لا يساعد على تحقيق العدالة الاجتماعية، بل يتعارض معها تماماً. فالإمعان في تطبيق هذه النظرية ينتهي إلى فرض ضرائب تنازلية يشتد عبؤها على الفقير ويخف عبؤها على الغني فتصبح الدولة موزِّعاً للظلم لا للعدل.

و – المقابل المعين مطلوب في الرسم لا في الضريبة، فصحيح أنَّ كلاً من الضريبة والرسم يُدفع إجبارياً، إلا أنَّ الضريبة يدفعها الشخص دون حصوله على مقابل معين، في حين يُدفع الرسم للحصول على مقابل معين.

ز – كثير من الضرائب، وخصوصاً الضرائب غير المباشرة، يصعب فرضها على أساس نظرية المنفعة. فمثلاً، إنَّ الضريبة على البنزين والضريبة على السيارات لتمويل بناء الطرق السريعة وصيانتها، لا يحقق فرضها العدالة لكل من يقود سيارته على هذه الطرق. فاستخدام البنزين يعتمد على المسافة التي تقطعها السيارة، والضريبة على السيارة لا يتم فرضها بناء على مقدار سيرها على هذه الطرق السريعة. ومن ثم فإنَّ فرض هذه الضريبة لا يتحدد على أساس المنفعة التي يحصل عليها قائد السيارة.

ومن ناحية أخرى، فإنَّ هذه الضريبة لا تسهم بصورة قوية في تحديد الطلب على بناء طرق سريعة

جديدة، فقرارات الإنفاق هنا تتحدد بناء على الاحتياجات العامة، وليس بناء على طلب قائدي السيارات، في حين تُدفع الضريبة من قبل مستخدمي هذه الطرق بصورة مستقلة. وبالتالي لا توجد علاقة ارتباط مباشرة بين اتخاذ قرار الإنفاق العام على الطرق السريعة وقرار فرض الضريبة على مستخدميها.

إذاً فمبدأ المنفعة لا يترك أي احتمال لاستخدام الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، فلا ضريبة إلا كمقابل خدمة أو سلعة تعود على مستهلكها بمنفعة. وهذا ما لم يَعُدْ مقبولاً.

الفرع الثاني

نظرية القدرة على الدفع

سنستعرض في هذا الفرع ما جاءت به هذه النظرية، ومعايير القدرة على الدفع، والانتقادات الموجهة لها.

أولاً – التعريف بنظرية القدرة على الدفع:

إنَّ من صفات الضريبة وخصائصها في الزمن الحديث وجوب فرضها وفقاً للقدرة على الدفع[291]، وكل تجاوز لهذه القدرة يؤدي إلى مخالفة العدالة الضريبية ويولّد مشكلات كثيرة ويغيّر من سلوك المكلف تجاه الضريبة. فمبدأ القدرة على الدفع أصبح من أوسع المبادئ الضريبية قبولاً لدى الفقهاء والسياسيين، لأنَّ تعبير "القدرة على الدفع" يمكن تفسيره بمعانٍ عدة تتشكل وفقاً لإيديولوجيات الكاتب، فيسهل عندئذ اعتناقه، ويحتم عليه الدفاع عنه [292].

وتمثل المقدرة التكليفية الفردية قدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي دون أن يؤدي إلى التهرّب من دفع الضريبة[293].

وتوجد العديد من التعريفات للقدرة على الدفع[294]، منها:

---

[291] حالياً تُستخدم ثلاثة تعابير بمعنى واحد هي: الطاقة الضريبية، والمقدرة (أو الطاقة) التكليفية، والقدرة على الدفع.

[292] راجع في ذلك: دراز، وعتمان، (2002)، ص132 وما بعدها.

وراجع أيضاً: فرهود، (2001، كانون الأول)، ص38 وما بعدها.

[293] الحلاق، محمد. (2018). التشريع الضريبي. دمشق: سورية. الجامعة الافتراضية السورية. ص30.

– الطاقة الضريبية للممول هي قدرته على المساهمة الضريبية في تمويل الإنفاق العام، مع المحافظة على وجوده، وهو ما يعني أنَّ الطاقة الضريبية فكرة إنسانية واقتصادية معاً.

– تهدف دراسة القدرة التكليفية الفردية إلى التعرّف على إمكانيات توزيع العبء الضريبي العام على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في المجتمع حسب قدراتهم التي تحددها دخولهم وثرواتهم بصفة عامة.

ويدل هذا المبدأ على أنَّ هناك قدرة على دفع الضرائب لدى المكلف يمكن تحديدها وقياسها، وأنَّ توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين في المجتمع ينبغي أنْ يتم وفقاً لهذه القدرة على الدفع، بحيث يمكن التوصل إلى أنظمة ضريبية تتضمن المطرح والمعدل وطرق الجباية والتي تتناسب مع هذا المبدأ.

ويتم توزيع الأعباء وفقاً للقدرة على الدفع لأنَّ هذه هي الحال في جميع الأمور الأخرى التي تستهدف أمور الجماعة. فكثير من الهيئات التي تقوم لتقديم خدمات جماعية يعود نفعها على الجميع، عادة ما يتم تمويلها عن طريق تبرعات المواطنين كلٌ وفقاً لقدرته. وأفراد الأسرة الواحدة يساهمون جميعاً في رفاهية أسرتهم وفقاً لقدرة كل منهم. فالمنطق يقتضي أنْ يساهم أفراد المجتمع في تمويل نفقاتها العامة وفقاً لقدرة كل منهم.

ويتطلب مبدأ القدرة على الدفع أمرين: **أولهما** هو إمكانية قياس قدرة المكلف الاقتصادية على الدفع، ويتطلب هذا الأمر إمكانية وجود وحدة موضوعية لقياس القدرة على الدفع. و**ثانيهما** هو تحديد العلاقة الملائمة بين القدرة على الدفع والاستقطاع الضريبي؛ أي تحديد العلاقة المناسبة بين حجم المطرح الضريبي ومعدل الضريبة وكيفية جبايتها وتحصيلها. وهذا قد يثير مشكلات فنية وإدارية وقانونية واقتصادية، ويتطلب وجود مؤسسات اقتصادية ومالية وضريبية ذات مستوى معين من الكفاءة.

وبناء على نظرية القدرة على الدفع، أصبحت العدالة الضريبية تشمل نوعين:

---

[294] مذكورة عند: فرهود، (2001، كانون الأول)، ص39.

1 – العدالة الأفقية:

وهي تعني وجوب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متساوية، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة. وهو ما يشكّل أساس مبدأ المساواة أمام الضريبة "العدالة الضريبية قانوناً"[295].

ويلقى هذا المبدأ قبولاً باعتبار أنَّ الضريبة التي تميّز بين الأفراد المتشابهين تخلق استياء وشعوراً بعدم الأمان، مما قد يؤدي لحدوث اضطرابات اجتماعية[296]. كما يلعب هذا المبدأ دوراً مهماً في تقييم السياسات الضريبية، حيث يُعَدُّ المقياس الأساس المستخدم لمعرفة ما إذا كانت الأعباء الضريبية يتم توزيعها بشكل عادل أم لا[297].

2 – العدالة الرأسية:

وهي تعني أنه يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فيرتفع العبء الضريبي على المكلَّف كلما تمتع بظروف اقتصادية أفضل أو اكتسب دخلاً أكبر[298].

ومن ثم فالعدالة الضريبية تصبح جزءاً من العدالة الاجتماعية؛ فالضريبة مع النفقات العامة وغيرها من الوسائل تصبح أداة للحد من توزيع الدخول والثروات[299].

إلا أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار أنَّ المعاملة التفضيلية للطرفين غير المتساويين لا يجب أنْ تكون بشكل تعسفي، بل اعتماداً على عوامل محددة، يُعتبر تحديدها أحد أكبر التحديات في تصميم نظام ضريبي

---

[295] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص21 و22.

- Jordahl, H؛ & Micheletto, L. (2003). optimal utilitarian taxation and horizontal equity, working paper presented at CESIFO area conference on puplic sector economics, p 1.

[296] Doclus, J. Y, & Araar, A؛ (2006). Poverty and equity. Quebec: Canada. university Laval, p 41.

[297] Cordes, J؛ Horizontal equity, George Washington university, p 195 -196.

على الرابط:

https://www.urban.org/sites/default/files/publication/71101/1000533-Horizontal-Equity.PDF

تاريخ الدخول: 18/كانون الثاني/2016

[298] العكام، (2018)، ص188.

[299] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص21 وما بعدها.

عادل ومنصف[300].

وقاعدة العدالة الرأسية أُنشئت عندما عدّل دعاة الضرائب التصاعدية معنى القدرة على الدفع، التي كانت في معناها التقليدي تتناسب مع الضريبة النسبية[301].

وبهذا المفهوم لكل من العدالة الأفقية والرأسية، نستطيع القول بأنَّ العدالة الأفقية تحقق الإنصاف الضريبي بينما تحقق العدالة الرأسية العدل التوزيعي[302].

والواقع أنَّ كلاً من العدالة الأفقية والعدالة الرأسية، عبارة عن وجهين لعملة واحدة[303]. كما أنَّ العدالة الرأسية تفقد دلالتها إذا لم تتحقق العدالة الأفقية[304].

ويثور الجدل حول المقصود بكيفية تحديد من هم في المراكز المتماثلة، وهل المقصود بهم من يتماثلون في الدخل أم الرفاهية؟ في الثروة أم في الموهبة؟ ومتى يتحدد مركز كل منهم: في وقت معين؟ أم خلال دورة الحياة؟ وما المقصود بالمعاملة المتساوية: هل معاملة الدخل المجرد، أم فقط معاملة المدفوعات الضريبية؟ أم المدفوعات الضريبية التي ترتبط بالدخل فقط؟

ويكتنف الغموض فيما يتعلق بالعدالة الرأسية، وهل تتحدد على أساس المنفعة العامة (بمعنى أنَّ الرفاهية المجتمعية هي مجموع رفاهة الأفراد) أم هي الرفاهية الشخصية التي تتحقق للفرد الأقل حظاً؟[305]

وزيادة على ذلك فإنَّ مجرد اختلاف العبء الضريبي النسبي في حد ذاته لا يمكّن من الحكم على

---

[300] The tax division of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2007), p 2.

[301] Younkins, E؛ (2000). Taxation and justice.

على الرابط:

http://www.quebecoislibre.org/000930-11.htm

تاريخ الدخول: 1/شباط/2014.

[302] محمد، (21 أذار 2012).

[303] الجعويني، (1967)، ص 89 و90.

- Steuerle, op.cit, P 257.

- Jordahl, H؛ & Micheletto, L. (2003), p 2.

[304] موسى، (2011)، ص78.

[305] محمد، (21 أذار 2012).

مدى توافر العدالة الرأسية في النظام الضريبي. وعلى الرغم من أنَّ الفكر المالي المعاصر لا زال قاصراً عن تقديم الأسس العلمية لتحقيق العدالة الرأسية، إلا أنَّ النظم المالية في كافة بلاد العالم تستخدم التصاعد الضريبي تقليداً لتعبر به عن محاولات تحقيق هذا النوع من العدالة الضريبية[306].

ففي **الجمهورية العربية السورية**، نص الدستور النافذ حالياً والصادر عام 2012 على أنْ: "يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الإجتماعية"[307].

وفي **مصر**، جاء في دستورها النافذ حالياً والصادر عام 2014: ".. وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدية متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكليفية .."[308].

أما في **لبنان**، فلا يوجد أي نص في الدستور يشير إلى التصاعد الضريبي. لكن القوانين في لبنان تضمنت فرض ضرائب بشكل تصاعدي، كما سيمر معنا لاحقاً.

وبالنسبة إلى كيفية قياس القدرة على الدفع، فقد وُجدت ثلاث نظريات أساسية هي: نظرية الألم، ونظريات المساواة في التضحية، ونظرية القدرة على تحمل الضريبة. سنبحث فيها تباعاً، ثم نبين الانتقادات الموجهة لها.

1 – نظرية الألم في قياس القدرة على الدفع:

رأى "**جون ستيوارت ميل**"[309] قياس القدرة على الدفع بمعيار شخصي بحت، عن طريق احتساب وحدات التضحية أو الألم التي يتحملها الفرد نتيجة دفعه الضريبة.

وقد تعرض رأي "ميل" للنقد من ناحيتين:

---

[306] دراز، (2003/2002)، ص108 وما بعدها.

[307] الفقرة الثانية من المادة الثامنة عشرة.

[308] المادة الثامنة والثلاثين.

[309] فيلسوف واقتصادي بريطاني، وُلد في لندن عام 1806، وكانت أسمى المبادئ عنده هي حرية الفرد والتنوع والعدالة وصولاً إلى السعادة البشرية.

أ – إنه من الصعب قياس وحدات الألم – في حال وُجد هذا الألم أصلاً – التي يتحملها المكلَّف عند دفعه الضريبة.

ب – إنَّ "ميل" ركَّز على الجانب السلبي للضريبة. وهذا غير صحيح، فدافع الضريبة لا يتحمل أي ألم عند دفعه الضريبة استناداً إلى مبدأ القدرة على الدفع، بل هو يسهم في تحقيق أقصى رفاهية اقتصادية للمجتمع[310].

2 – نظرية المساواة في التضحية أساس لقياس القدرة على الدفع:

عندما انتشر التحليل الحدي، حاول بعض الكتَّاب الربط بين فكرة التضحية وبين وحدات القياس الموضوعية على أساس افتراضين:

الأول: هو إمكانية قياس المنفعة الكلية والحدية لكل من دخل المكلف وثروته وإنفاقه الاستهلاكي.

الثاني: انطباق مبدأ تناقص المنفعة الحدية على كل من النقود والسلع الاقتصادية الأخرى.

وينبني على ذلك إمكانية قياس قدرة المكلف على الدفع، بحساب قيمة المنافع التي يضحي بها المكلف عندما يقوم بتحويل جزء من أمواله للدولة في صورة ضرائب[311].

واستناداً إلى هذين الافتراضين تم التساؤل عن كيفية تحديد العلاقة بين القدرة على الدفع والاستقطاع الضريبي، فهل تزيد الضرائب المفروضة كلما ازداد المطرح بالنسبة نفسها أم لا؟ وكيف تتحدد درجات التصاعد أو التنازل الضريبي؟.

انقسمت الآراء بهذا الشأن إلى ثلاثة اتجاهات، هي[312]:

---

[310] انظر في ذلك: دراز، وعتمان، (2002)، ص135.

[311] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص41.

وراجع أيضاً: عطية، محمود رياض. (1969). موجز في المالية العامة، الإسكندرية: مصر. دار المعارف بمصر. ص199 وما بعدها.

[312] راجع في ذلك: دراز، وعتمان، (2002)، ص137.

– فرهود، (2001، كانون الأول)، ص43 وما بعدها.

– الجعويني، (1967)، ص91 وما بعدها.

أ – مبدأ التضحية المتساوية (أو مبدأ التساوي المطلق للتضحيات):

وهو يعني أنَّ الدولة تُقدِّر حاجتها من الإيرادات العامة، ثم توزِّع الأعباء على المكلفين بالتساوي، أي أنَّ التضحية الكلية لأي مكلف تساوي التضحية الكلية لأي مكلف آخر. وبالتالي يتم فرض الضرائب وتوزيع العبء الضريبي بحيث تتساوى منفعة الدخل قبل دفع الضريبة مطروحاً منها منفعة الدخل بعد دفع الضريبة لدى جميع المكلفين. ومن ثم فإنَّ كل مكلَّف يدفع مبلغ الضريبة نفسه.

ب – مبدأ التضحية النسبية (أو مبدأ تساوي التضحية النسبية):

ويقتضي هذا المبدأ أنْ تتساوى نسبة ما يتخلى عنه كل شخص من المنفعة الكلية، ويتحقق ذلك بأنْ تقوم الدولة باقتطاع جزء من إيراد المكلَّف بحيث يكون الجزء المقتطع متناسباً مع درجة رفاهيته الاقتصادية، وهذا يتطلب ضرورة المساواة في المنافع التي يضحي بها كل مكلَّف منسوبة إلى دخل كل منهم. وهو تفسير أقرب إلى روح نظرية المساواة في التضحية وإلى العدالة من المبدأ الأول، حيث يؤدي إلى الضريبة النسبية، أي أنْ يدفع كل ممول النسبة ذاتها من دخله كضريبة[313].

ويؤخذ على مبدأ التضحية النسبية أنه لا يحقق المساواة في التضحية إلا في المجتمعات التي تتقارب فيها دخول الأفراد، ولكن إذا ما كان الفرق شاسعاً بين دخول الأفراد – وهو السائد في مجتمعات العصر الحاضر – فإنَّ مبدأ التضحية النسبية غير كافٍ لتحقيق المساواة في التضحية.

ج – مبدأ أدنى تضحية (أو مبدأ تساوي المنافع الحدية)[314]:

ويتلخص المبدأ في أنَّ توزيع العبء الضريبي على الأفراد يجب أنْ يكون بحيث تصبح التضحية التي

---

[313] ويرى بعضهم أنَّ مبدأ التضحية النسبية يؤدي إلى تأييد تصاعدية الضريبة عند افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل أياً كانت العلاقة بين معدل تناقص المنفعة الحدية ومعدل تغير الدخل، أو عند افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل بنسبة أكبر من معدل زيادة الدخل، كما يؤدي مبدأ التضحية النسبية إلى تأييد الضريبة النسبية عند افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل بنسبة مساوية لنسبة زيادة الدخل. وأخيراً يؤدي المبدأ إلى تأييد الضريبة التنازلية عند افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل بنسبة أقل من نسبة زيادة الدخل.
انظر في ذلك: فرهود، (2001، كانون الأول)، ص44.

[314] سنتحدث بالتفصيل عن هذا المبدأ عند دراسة التصاعد الضريبي فيما بعد.

يتحملها المكلَّفون في مجموعهم، والناجمة عن دفع الضرائب، أقل ما يمكن. وحتى يتم ذلك، فإنه يجب أنْ تتساوى المنافع الحدية لدخول الأفراد بعد دفع الضريبة. ويتحقق ذلك عندما تكون التضحية الحدية للضريبة[315] (وليس التضحية الكلية) لأي ممول مساوية لهذه التضحية الحدية للضريبة لأي ممول آخر. وهذا يتطلب ألا تستقطع الضرائب إلا من الوحدات النقدية التي ينجم عنها أقل منفعة حدية للمكلَّف. ويتفق هذا المبدأ مع هدف تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع مع أقل تضحية ممكنة. **ويؤخذ عليه** أنه يضعف الرغبة في الادخار، وفي اتخاذ قرار الاستثمار لإنشاء مشروعات، وبالتالي فإنه لا يحفّز المكلَّف على تنمية ثروته، مما يؤدي في النهاية إلى نقص الثروة القومية.

والملاحظ أنَّ قواعد المساواة الثلاث الخاصة بالمعاملة الضريبية، تفترض أنْ يؤدي تطبيق هذه القواعد إلى تصاعدية الضريبة[316].

3 – نظرية القدرة على تحمل الضريبة:

عادة ما تطلب الدولة العون من القوي وتعِين الضعيف، وبالتالي يتوجب عليها أنْ توزع الأعباء الضريبية بحيث يتحمل القوي الجزء الأكبر منها، لأنَّ الأفراد يتفاوتون في القوة والضعف، وأسباب هذا التفاوت كثيرة. فالدخل يتفاوت في قوته وفي ضعفه حسب مصادره، ومن ثم فإنَّ المعاملة الضريبية يجب أنْ تختلف بالنسبة إلى كل دخل حسب مصدره. كذلك فإنَّ الغني أقدر من الفقير على دفع الضريبة والإسهام في تحمل التكلفة العامة، ومن ثم فكلما زادت ثروة الشخص أو زاد دخله كان ذلك مدعاة إلى زيادة العبء الضريبي عليه[317].

وتُنتَقد هذه النظرية من حيث كيفية تقدير هذه القدرة على تحمّل الضريبة وصعوبة هذا التقدير.

---

[315] المقصود بالتضحية الحدية للضريبة، التضحية الخاصة بالضريبة على الشريحة الأخيرة للدخل المدفوعة من ضمن الضريبة.

[316] سنتعرض إلى هذا الموضوع في الباب الثاني من الأطروحة.

[317] عند المقارنة بين نظرية القدرة على تحمل الضريبة ونظريات المساواة في التضحية فإنه يمكن التوفيق بينهما، فالشخص الذي يستطيع تحمل العبء الضريبي يكون أقدر من غيره على التضحية، فإذا كانت الإمكانات المادية للشخص تساعده على تحمل الضريبة، فلا شك في أنه تتوافر فيه القدرة على التضحية.

انظر في ذلك: فرهود، (2001، كانون الأول)، ص47.

ثانياً – الانتقادات الموجهة لنظرية القدرة على الدفع:

تعرضت النظريات المختلفة للقدرة على الدفع للعديد من الانتقادات، أهمها[318]:

1 – إنَّ دافع الضريبة لا يتحمل أي تضحية، بل هو يسهم في الأعباء العامة استناداً إلى مبدأ التضامن الاجتماعي (ولا يوجد تضحية إلا في حالة وحيدة، هي إذا عمدت الدولة إلى تبذير حصيلة الضريبة دون أنْ يعود نفع من إنفاقها، فهنا يتحمل مجموع المكلَّفين التضحية بدفعهم الضريبة).

2 – لا ينطبق مبدأ تناقص المنفعة الحدية بصورة تلقائية على الدخول والثروات. فعند ازدياد دخل الفرد أو ثروته إلى مستوى معين قد تزداد المنفعة الحدية للنقود أو تبقى ثابتة. فكثيراً ما يؤدي ازدياد ثروة الشخص إلى ازدياد مكانته في المجتمع وازدياد إثبات وجوده في عالم المال والأعمال. يضاف إلى ذلك، أنه مع ازدياد دخل الفرد، كثيراً ما تتزايد حاجاته، فيضطر إلى إعادة ترتيب سُلَّم الأولويات لديه، فلا يمكن أنْ نقول إنَّ المنفعة الحدية لدخل هذا المكلَّف قد نقصت بازدياد دخله.

3 – إنَّ أهم ما يوجَّه إلى نظريات التضحية هو الاعتقاد بعدم قابلية التضحية للقياس الكمي، فعملياً يتعذر تقدير العبء الضريبي الذي يقع على المكلف بالكم، لتعذر أو استحالة تساوي التضحية بين شخصين من حيث الكمية. ومن ثم يصبح القول بتساوي التضحية لا معنى له. وإذا كان بعض أصحاب نظرية القدرة على الدفع قالوا أنها تختلف باختلاف الدخل أو الثروة بحيث إنَّ من كان دخله أو ثروته أكبر يدفع ضريبة أكثر ممن كان دخله أو ثروته أقل، فإنهم لم يوضحوا ما الحد الذي تتبع فيه المقدرة التكليفية الدخل أو الثروة؟ وما الحد الذي يجب أنْ تتغير معه الضريبة بتغيرهما؟ ومن ثم فإنَّ القدرة على الدفع بنظرياتها المختلفة لا تحلّ المشكلة حلاً حاسماً.

4 – ذهب البعض إلى أنَّ نظريات القدرة على الدفع ليست سوى مجرد محاولات لحل مشكلة نظرية لا حل لها في ذاتها، وبالتالي فإنها قاصرة عن إعطائنا حلاً عملياً. وخلصوا إلى أنَّ الطريقة التي يجب اتباعها في

---

[318] راجع في ذلك: دراز، وعتمان، (2002)، ص142 وما بعدها.
– فرهود، (2001، كانون الأول)، ص47 وما بعدها.

توزيع الأعباء الضريبية، هي ما يعتبرها المكلفون عادلة بحيث يؤدي ذلك إلى قلة مقاومتهم لها، وتخفيف تهربهم من دفع الضرائب، وأنْ تكون أكثر إنتاجاً في حصيلتها من غيرها.

ثالثاً – معايير القدرة على الدفع:

تعددت محاولات الباحثين للوصول إلى وحدة موضوعية لقياس القدرة على الدفع، فمنهم من نادى بمعيار صافي الثروة الشخصية كمقياس للقدرة على الدفع، ومنهم من اتخذ الدخل الشخصي مقياساً لقياس هذه القدرة، وفريق ثالث تبنى معيار الإنفاق الشخصي. وسنعرض هذه المعايير الثلاثة كما يأتي:

1 – معيار صافي الثروة الشخصية:

يذكر الدكتور "سمير محمد عبد العزيز" أنه: "ينصرف معنى صافي الثروة بصفة عامة إلى القيمة النقدية لكل الالتزامات للغير". بينما عرَّف الدكتور "محمد محمد علي هاشم" صافي الثروة الشخصية بأنه: "صافي الأموال الثابتة والمنقولة التي يمتلكها الشخص سواء أكانت تدرّ دخلاً أم لا"[319].

فالطاقة الضريبية للممول لا يمكن تحديدها إلا بتشخيص حالته، من خلال تحرّي مديونيته وأعبائه الشخصية والعائلية. وبالتالي فإنَّ هذه الطاقة تتحدد بعناصر موضوعية وأخرى شخصية. وتضم الثروةُ الأراضيَ الزراعية والمباني والعقارات والبضائع والنقود والأسهم والسندات والأموال المنقولة والأموال المعنوية. وللوصول إلى صافي الثروة فإنه يطرح من الثروة الديون التي على المكلَّف للغير. ولذلك يُعبَّر عن صافي الثروة أيضاً بتعبير "رأس المال". ويبرر أصحاب هذا المذهب اتخاذ صافي الثروة معياراً لقياس القدرة على الدفع بأنَّ ثروة المكلف هي أحد المؤشرات التي تدل على مركزه الاقتصادي، لأنَّ القوة الاقتصادية للممول تعتمد جزئياً أو كلياً على مقدار ثروته. وتتناسب الضرائب على صافي الثروة الشخصية مع العدالة الضريبية، ففرضها بمعدل تصاعدي يُعَدُّ أحد الأسباب الأساسية في تقليل التفاوت في الدخول والثروات، إذ إنها تتمتع بآثار توزيعية في غير صالح الطبقات الغنية التي تملك رؤوس الأموال. إلا أنَّ

---

[319] التعريفان مذكوران لدى فرهود(2001، كانون الأول)، ص51.

الضرائب على صافي الثروة الشخصية تثير كثيراً من المشكلات، أهمها[320]:

أ – عدم اشتمال "صافي الثروة الشخصية" على كل ما يؤثر في القدرة على الدفع: فهو يغفل العناصر غير المادية، كما يغفل الشخص نفسه، حيث يُعَدُّ أصلاً من الأصول التي تدرّ إيرادات مستقبلية، وهذا ما يجعل هذا المعيار قاصراً لأنه لا يمكنه أنْ يساعد في تحديد المراكز الاقتصادية النسبية للمكلَّفين المختلفين.

وإذا أردنا تفادي هذا القصور واعتبرنا الشخص أصلاً من الأصول التي تدرّ إيرادات مستقبلية، فإنَّ ذلك يتطلب تحديد القيمة المالية للإيرادات المتوقعة من عمل الشخص إلى اللحظة التي يراد فيها تحديد مركزه الاقتصادي عندها. وهذا يستحيل تحققه عملياً لأنه لا يمكن معرفة عمر كل شخص على حدة، ومن ثم يصبح معيار "صافي الثروة الشخصية" غير مناسب عملياً لفرض الضرائب بما يدل على القدرة على الدفع.

ب – إنَّ هذا المعيار غير دقيق إذا اتُخِذ معياراً منفرداً لقياس القدرة على الدفع، وذلك في النواحي الآتية:

– عدم التبرير الكافي للأخذ بـ "صافي" الثروة الشخصية، وترك "إجمالي" الثروة الشخصية.

– كيفية تقويم ثروة المكلف إذا وجدت فيها أصول ذات قيمة سوقية مرتفعة جداً كاللوحات الفنية النادرة، ولكنها لا تدر عليه أي دخل.

– اشتراط (أو عدم اشتراط) تحقق المكاسب الرأسمالية حتى يمكن إضافتها إلى ثروة المكلف.

– اختلاف الدخل الناتج من الأصول ذات القيمة المتساوية. وكمثال على ذلك، إذا كان هناك استثمارات تكوِّن صافي الثروة لدى ثلاثة أشخاص بقيمة مليون ليرة عند كل منهم، ولكن الدخل الناجم عن الاستثمار لديهم وبالتسلسل كان (50 ألف، 100 ألف، 25 ألف) ليرة، فإنَّ اتخاذ معيار صافي الثروة الشخصية منفرداً يعني أنَّ الأشخاص الثلاثة هم ذوو قدرة متساوية على الدفع، على الرغم من اختلافهم في الدخول الناجمة عن الاستثمار.

---

[320] المرجع السابق، ص52 وما بعدها.

إنَّ كل هذه الصعوبات تجعل معيار صافي الصرة الشخصية بمفرده غير صالح لقياس القدرة على الدفع.

ج – إنَّ الضريبة المفروضة على صافي الثروة الشخصية تضم ثلاثة أنواع رئيسة: الضريبة العادية، والضريبة التي تدفع من رأس المال ذاته، والضريبة على التداول. ولم يحدَّد المعيار نوع الضريبة التي ستفرض على "صافي الثروة الشخصية" فهل المقصود أي منها على انفراد، أم اثنتين معاً، أم ثلاثتها مجتمعة؟ ولو استعرضنا كلاً منها على حدة فإننا نحصل على ما يلي:

– الضريبة العادية على رأس المال والتي تدفع من الدخل: فهي وإنْ كان رأس المال مطرحها لكنها تغترف من الدخل، فهي في حقيقتها ضريبة على الدخل.

– الضريبة المفروضة على رأس المال وتدفع من رأس المال ذاته: هي ضريبة منتقَدة بشدة لأنها تأكل مطرحها، كما يجب ألا تزيد هذه الضريبة على دخل رأس المال، أي ينبغي ألا تمس الضريبة رأس المال ذاته.

– الضريبة على تداول رأس المال: تحرص الدول أنْ يكون معدل هذه الضريبة خفيفاً، لأنَّ فرضها بمعدلات مرتفعة يؤدي إلى إعاقة انتشار المعاملات والتداول. ومن ثم لا تشكل أهمية كبيرة ضمن الإيرادات العامة.

من كل ذلك، نجد أنَّ الكتَّاب الذين تبنوا هذا المعيار منفرداً، وعلى الرغم من اتفاقهم على فرض الضريبة على "صافي الثروة الشخصية"، فإنهم لم يتفقوا على نوع هذه الضريبة، مما يجعل معيار صافي الثروة الشخصية بمفرده غير صالح لقياس القدرة على الدفع.

2 – معيار الدخل الشخصي:

يُعَدُّ هذا المعيار من أكثر معايير القدرة الاقتصادية شيوعاً في التطبيق العملي وأقدمها، حيث عرفت كثير من الدول ضرائب الدخل منذ فترة قديمة. كما يرى معظم الفقه أنَّ الدخل هو التعبير الأساس عن المقدرة التكليفية للمكلف في العصر الحديث، وبناء على ذلك أصبحت حصيلة الضرائب على الدخل تشكل الجزء

الأكبر من الحصيلة الكلية للضرائب[321].

وكما هو معلوم، يتنازع مفهوم الدخل الخاضع للضريبة نظريتان: نظرية المنبع (أو المصدر)، ونظرية الإثراء (أو الزيادة الإيجابية في ذمة المكلف).

فالنظرية الأولى "نظرية المنبع": تعتبر الدخل هو القيمة النقدية أو القابلة للتقييم بالنقود التي يحصل عليها المكلّف من مصدر يتمتع بالثبات والدوام خلال فترة زمنية معينة كالرواتب والأجور[322]. وبحسب هذه النظرية فإنَّ الإيراد يشترط فيه ما يلي[323]:

أ – الدورية: وعليه فإنَّ الأرباح والمكاسب التي يحصل عليها المكلف بصورة عارضة لا تُعَدُّ دخلاً، ومن ثم فلا تخضع للضريبة.

ب – وجود مصدر قابل للبقاء: إذ يترتب على شرط الدورية، أنْ يكون مصدر الدخل على درجة من الثبات، ولا يعني الثبات هنا الدوام مطلقاً، وإنما المراد هو الثبات النسبي، أي قابلية الدخل على البقاء مدة محدودة.

ج – استغلال المصدر: فيجب للحصول على الإيراد، العمل على صيانة المصدر واستغلاله استغلالاً ملائماً له، حتى يضمن له دورية الإنتاج. إذْ إنَّ تحقق الإيراد يحتاج إلى إنفاق مصاريف معينة مقدماً، وتختلط هذه المصاريف بالإيراد، مما يوجب استبعاد هذه المصاريف عند تحديد الإيراد.

د – القابلية للتقييم نقداً: حيث إنَّ إمكانية تقديم المنفعة التي يتم الحصول عليها بالنقود شرط أساسي، لأنَّ هذه المنفعة تُعَدُّ دخلاً، أما المنافع التي لا تقدّر بالنقود، فإنها لا تُعَدُّ من قبيل الدخل، وبالتالي لا تخضع للضريبة.

---

[321] حلمي، والحمود، (2002)، ص225.

[322] الحلاق، (2018)، ص31.

[323] القيسي، إعاد حمود. (2000). المالية العامة والتشريع الضريبي. ط:3. عمان: الأردن. دار الثقافة للنشر والتوزيع. ص131.
وراجع في ذلك أيضاً: عبد الحميد، (2010)، ص255.
– ابراهيم، صبري عبد العزيز. (د.ت). المالية العامة والتشريع الضريبي المصري. أسيوط: مصر. كلية الشريعة والقانون في جامعة الأزهر. ص153 وما بعدها.

هـ – عنصر المدة: حتى يُعَدَّ الإيراد دخلاً، فلا بد أنْ يحصل عليه المكلف في مدة زمنية معينة، عادة ما يتم تحديها بسنة كاملة.

إنَّ هذه الشروط، أدت إلى تحديد الدخل الخاضع للضريبة في أضيق الحدود، حيث إنها تخرج المكاسب الرأسمالية من الخضوع للضريبة، مما يجعلها تلقى ترحيباً من المكلفين، ويمكن إجمال أسباب عدم خضوع المكاسب الرأسمالية للضريبة – وفق أنصار هذه النظرية – إلى كون هذه المكاسب ليست دخلاً من حيث أنها ليست دورية، وكذلك فإنَّ إخضاعها قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي، لأنَّ الضريبة تفرض أولاً على الزيادة في قيمة رأس المال، ثم تفرض ثانياً على الدخل المتزايد عند تحققه فيما بعد[324].

ولنظرية المنبع من ناحية العدالة الضريبية ميزة وعيب. وتتمثل **ميزتها** في أنَّ دوام المصدر ينجم عنه ضرورة اختلاف المعاملة الضريبية تبعاً لهذا الدوام. أي أنَّ الدخل الناجم عن العمل يخضع لمعاملة ضريبية أخف من تلك التي يخضع لها الدخل الناجم عن المصدر المختلط، في حين يعامل الدخل الناجم عن رأس المال معاملة ضريبية أشد من الدخلين السابقين. أما **عيبها** من ناحية العدالة الضريبية فناجم عن اشتراط الدورية والانتظام. وتطبيقاً لذلك، فالعامل والموظف يخضع أجره أو راتبه للضريبة ولو كان دخله ضئيلاً لأنَّ الأجر أو الراتب من طبيعة دورية متجددة، في حين لا يخضع للضريبة الشخص الذي يحصل على دخل كبير من عملية عارضة. وعدم خضوع هذه الدخول العرضية للضريبة، على الرغم من أنها تزيد المقدرة التكليفية، يخالف العدالة الضريبية، ويُعَدُّ عيباً في نظرية المنبع[325].

أما **النظرية الثانية "نظرية الإثراء"**: فقد توسعت في تحديد مفهوم الدخل، حيث تعتبر الدخل كل زيادة تطرأ على القيمة الإيجابية ما بين فترتين زمنيتين، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت هذه الزيادة من طبيعة دورية أم غير دورية، ويستوي أن يكون الدخل ناتجاً عن العمل أو رأس المال أو العمل ورأس المال

---

[324] البطريق، يونس. (1966). أصول الأنظمة الضريبية. الإسكندرية: مصر. المكتب المصري للطباعة والنشر. ص135.

[325] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص140 وما بعدها.

وراجع في ذلك أيضاً: الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم. (2015). العدالة الضريبية "دراسة مقارنة"، ط:1. الإسكندرية: مصر. دار الكتب والوثائق القومية، المكتب الجامعي الحديث. ص55.

معاً، ولذلك يدخل في مفهوم الدخل كافة الدخول العارضة والاستثنائية[326].

وعلى الرغم من أنَّ الواقع يبين أنَّ هناك صعوبات عملية في تطبيق هذه النظرية، مثل صعوبة الحصر، والتتبع لعمليات انتقال الثروات، وصعوبة التقييم واحتمالات التهرب الضريبي[327]، إلا أنَّ الاتجاه الحديث في التشريعات الضريبية هو زيادة تطبيق نظرية الإثراء لأسباب عدة أهمها[328]:

أ – إنَّ نظرية الإثراء أكثر عدالة ضريبية من نظرية المنبع؛ لأنها أكثر دلالة على القدرة على الدفع، في حين أنَّ تطبيق نظرية المنبع يؤدي إلى نتائج غير عادلة. فالدخل البسيط للعامل يخضع للضريبة بسبب توافر صفة الدورية والانتظام فيه، وفي حين أنَّ المكاسب العارضة كجوائز السندات وأرباح بيع الأسهم أو الناجمة عن شراء وبيع عقار أو منقول لا تخضع للضريبة.

ب – إنَّ نظرية الإثراء تسمح للمشرع الضريبي بفرض الضريبة على عناصر رأسمالية باسم ضريبة الدخل وليس باسم ضريبة على رأس المال.

ج – إنَّ نظرية الإثراء أكثر توافقاً مع ظاهرة تزايد النفقات العامة التي توجب العمل على زيادة الإيرادات العامة.

ونلاحظ أنَّ المشرع في كل من سورية ومصر ولبنان قد أخذ بكلا النظريتين، حيث أخضع للضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (وهو بذلك أخذ بنظرية الإثراء)، كما فرض ضريبة على الرواتب والأجور (وبذلك يكون قد أخذ بنظرية المنبع).

وبالعودة إلى معيار الدخل الشخصي، يُفرَّق عادة بين "**الدخل الإجمالي**" الذي يحصل عليه المكلَّف نتيجة نشاطه الاقتصادي خلال فترة معينة، وبين "**الدخل الصافي**" الذي هو الدخل الإجمالي مخصوماً منه تكاليف الدخل (وتضم: نفقات الاستغلال، ونفقات الصيانة، ونفقات الاستهلاك). ويتم فرض الضريبة في

---

326 حلمي، والحمود، (2002)، ص260.

327 عبد الحميد، (2010)، ص256.

328 فرهود، (2001، كانون الأول)، ص58.

وراجع في ذلك أيضاً: حلمي، والحمود، (2002)، ص263.

القوانين الضريبية على الدخل الصافي لأنه أكثر دلالة على القدرة على الدفع، وبالتالي فهو أكثر توافقاً مع العدالة الضريبية. ويذهب معظم الفقه إلى أنَّ الدخل الشخصي هو أفضل معيار يدل على قدرة المكلف على الدفع، للأسباب الآتية[329]:

أ – إذا تم استيفاء الضريبة على رأس المال من رأس المال نفسه، فإنها تأكل مطرحها بسبب معدلها المرتفع وتتناهى في حصيلتها إلى الصفر بعد فترة معينة.

ب – إنَّ تطور الحياة الاقتصادية والنشاط التجاري والصناعي والعمل والمهن الحرة أدى إلى حصول أصحابها على دخول تساوي أو تزيد على ما يحصل عليه أصحاب رؤوس الأموال.

ج – على الرغم من عدم الأخذ بنظرية المنبع في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، لكن تبقى معظم الدخول يتم الحصول عليها بصورة متجدِّدة متكررة منتظمة، وهي من ذات طبيعة الضريبة والتي تُعَدُّ اقتطاعاً مالياً متجدداً ومتكرراً.

د – إذا كان تحقيق العدالة الضريبية يتطلب توافر معيار كمّي شامل يعكس مستوى الرفاهية الكلية التي يشتقها المكلَّف من الاختيارات المتاحة لديه، وإذا كان هذا المعيار غير متوافر عملياً، فلا بدَّ من البحث عن بديل أمثل، فكان الدخل الشخصي.

ويثير معيار الدخل الشخصي باعتباره معبِّراً عن القدرة على الدفع بعض المشكلات، منها[330]:

أ – إذا اعتمد معيار الدخل الشخصي وحده بوصفه معبراً عن القدرة على الدفع فإنه يُعَدُّ غير ملائم. وهذا ناجم عن اختلاف النسبة بين الدخل وصافي الثروة[331].

ب – يرى بعض الفقه أنَّ القدرة على الدفع تختلف حسب مصدر الدخل، فهي في إيرادات العمل أقل مما

---

[329] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص59.

[330] المرجع السابق، ص63 وما بعدها.

[331] فإذا افترضنا وجود شخصين: شخص (أ) لا يعمل ولا يملك شيئاً، ومن ثم فدخله (صفر ليرة)، وشخص (ب) لديه ثروة بمقدار "2 مليون ليرة" يكتنزها ولا تدر عليه دخلاً، ومن ثم فدخله (صفر ليرة) أيضاً، فإذا أخذنا بمعيار الدخل الشخصي وحده دليلاً على القدرة على الدفع فهذا يعني خضوع هذين الشخصين المعاملة ضريبية واحدة، لأنَّ دخل كل منهما يساوي صفراً.

هي في إيرادات رأس المال، وتقع إيرادات المصدر المختلط في مركز متوسط.

وينجم عن ذلك أنَّ تساوي الدخول الناجمة عن مصادر مختلفة لا تدل على تساوي المراكز الاقتصادية، ولا تدل على قدرة واحدة على الدفع. ومن ثم يجب إعطاء أهمية متباينة للدخل حسب مصادره، بحيث يعامل دخل العمل معاملة ضريبية أخف من معاملة دخل رأس المال.

ج – إنَّ الأخذ بنظرية الإثراء يثير مشكلات وصعوبات نظرية وعملية تتعلق بالإيرادات العرَضية[332] وبالمكاسب الرأسمالية غير الحقيقية[333]:

– **فبالنسبة للإيرادات العرَضية:** إذا افترضنا أنَّ شخصين أحدهما حصل على إيرادات عرَضية مرة واحدة طوال حياته، وثانيهما يحصل على إيرادات عرَضية في كل سنة، فكيف يعاملان ضريبياً من ناحية المعدل؟. إذا كان المعدل نسبياً فلا تختلف نسبة الاستقطاع الضريبي إلى مجموع الدخل خلال عدد من السنوات سواء أكان الدخل السنوي منتظماً أم غير منتظم أم عرَضياً. وإذا كان المعدل تصاعدياً فإنَّ الإيرادات العرَضية – وهي تضاف إلى الإيرادات العادية – تخضع لمعدل ضريبي مرتفع، مما يؤدي – مع التمسك بمبدأ استقلال السنوات الضريبية – إلى أوضاع لا تتفق مع العدالة الضريبية. وإذا قيل: إنه يمكن تسوية هذه المشكلة عن طريق الأخذ بمتوسط الدخل السنوي في عدد من السنوات، فإنَّ الصعوبة تثار ثانية في تحديد عدد سنوات فترة المتوسط، كما أنَّ الأخذ بالمتوسط لا يمكن تطبيقه في الدول النامية لأنها لا تملك جهازاً ضريبياً مرتفع الكفاءة.

– أما **المكاسب الرأسمالية غير الحقيقية (الصُّوْرِيَّة)**، فقد اختلف الاقتصاديون في اعتبارها دخلاً استناداً إلى نظرية الإثراء:

فبعضهم يرى أنَّ المكاسب الرأسمالية الصورية لا تُعَدُّ دخلاً، لأنها لا تمثل دخلاً حقيقياً استناداً إلى

---

[332] هي الإيرادات التي يحصل عليها الشخص وتتصف بعدم الدورية وعدم الانتظام.

[333] هي المكاسب التي تنجم بسبب الموجات التضخمية العامة. وتُعَدُّ المكاسب الرأسمالية بأنواعها الثلاثة (الحقيقية وغير الحقيقية والمكاسب الرأسمالية الناجمة عن تغيرات معدل الفائدة) من ضمن الإيرادات العرَضية، ولكنها تتميز بطابع خاص يميّزها عنها.

نظريـة الإثـراء بسـبب عـدم زيادتهـا بصـورة حقيقيـة مطلقـة للقـدرة علـى الـدفع، كمـا أنهـا لا ترفـع المركـز الاقتصـادي لمالكهـا مقارنـاً بمـالكي الأصـول الأخـرى التـي لـم ترتفـع أسـعارها. وبنـاء علـى ذلـك يـرون عـدم إخضـاعها للضـريبة علـى الـدخل؛ لأنهـا ليسـت دخـلاً حقيقيـاً، ولأنَّ فـرض الضـريبة عليهـا قـد يـؤدي إلـى تآكـل المقدرة الإنتاجية للأصول لأنها تمثل اقتطاعاً منها.

ويتجـه بعضـهم نحـو إخضـاع المكاسـب الرأسـمالية للضـريبة علـى الـدخل اسـتناداً إلـى نظريـة الإثـراء. فحتـى تتحقـق المسـاواة والعدالـة الضـريبية بـين جميـع مـالكي الأصـول يجـب خضـوع أصـحاب الأصـول التـي ارتفعـت قيمتهـا السـوقية للضـريبة، فـي حـين لا يخضـع أصـحاب الأصـول التـي لـم ترتفـع قيمتهـا للضـريبة كأصـحاب الديون والذمم، أي كأنهم يُمنحون خصماً ضريبياً يعوضهم عن خسارتهم الحقيقية التي نجمت عن الانخفاض النسبي لأموالهم السائلة أو ديونهم لدى الغير[334].

د – إنَّ تطبيـق نظريـة الإثـراء فـي مفهـوم الـدخل الضـريبي تتطلـب عنـد فـرض الضـريبة القيـام بتقـويم أصـول المكلَّـف والتزاماتـه فـي بدايـة السـنة ونهايتهـا. وهـذا مـا تعجـز عنـه الإدارات الضـريبية، وخصوصـاً فـي البـلاد الناميـة؛ لأنـه يتطلـب أعبـاء إداريـة وكفـاءة عاليـة فـي الإدارة الضـريبية. وهـذا مـا يـدفع بـالإدارة الضـريبية إلـى اللجـوء للحلـول العمليـة التـي تبنـى علـى التقـدير الكمـي، كاتخـاذ يـوم أول السـنة لتقـويم الأصـول، أو اتخـاذ متوسط أسعار الأصول خلال سنوات سابقة. وهذا التقدير الكمي يوصل إلى نتائج تحكميّة قد تكون بعيدة عن العدالة الضريبية.

هـ – تقوم فكرة التصاعد الضريبي على فلسفة اجتماعية ترى أنَّ التفاوت الموجود في توزيع الدخل القومي غير مقبول من أفراد المجتمع، وأنَّ الضرائب التصاعدية هي أفضل الوسائل لتحقيق التوزيع الأمثل للدخل القومي. ثم تقف هذه الفلسفة الاجتماعية عاجزة بعد ذلك، فهي لا تستطيع أنْ تمدنا بمعيار موضوعي لوضع الحد الفاصل بين أصحاب الدخول المرتفعة وأصحاب الدخول المنخفضة، ولتحديد درجات التصاعد الضريبي بين مختلف الدخول الخاضعة للضريبة.

---

[334] راجع في ذلك: الحلاق، (2018)، ص32 وما بعد.

و – إنَّ فرض الضريبة على الدخل الشخصي لا يأخذ في الاعتبار قرار ممارسة الإنفاق على السلع الاستهلاكية والاستثمارية.

3 – معيار الإنفاق الشخصي:

يُستخدم الإنفاق الشخصي أساساً لقياس الوضع الاقتصادي للفرد وللأوضاع الاقتصادية النسبية في المجتمع. حيث يقاس الوضع الاقتصادي للفرد بكمية إنفاقه على السلع والخدمات الاستهلاكية. كما تقاس الأوضاع الاقتصادية النسبية في المجتمع استناداً إلى التوزيع النسبي للاستهلاك، حيث يُقصد من العدالة الضريبية تحقيق درجة أكبر من المساواة بين الأفراد في توزيع الاستهلاك. ويعتمد معيار الإنفاق الشخصي على أنْ يتحمل كل فرد من الأفراد نصيبه من الأعباء الضريبية وفقاً لما يحصل عليه من الموارد القومية، وليس وفقاً لما يضيفه إلى الناتج القومي. ويرى مؤيدو الضريبة على الإنفاق الشخصي أنها تتمتع بمزايا كثيرة منها[335]:

أ – هي أكثر تعبيراً عن القدرة على الدفع، ومن ثم أكثر عدالة ضريبية، والسبب أنَّ كل فرد يريد معيشته الشخصية بما يوافق ظروفه الحاضرة وتوقعاته المستقبلية.

ب – إذا ما طُبِّقت الضريبة على الإنفاق الشخصي فلن تثار قضية ضرورة التفرقة بين الأرباح الرأسمالية، هل هي حقيقية أم صورية؟ لأنَّ الفرد هو الذي يتخذ قراره بمدى اعتبار الأرباح الرأسمالية بنوعيها دخلاً يمكن إيقافه.

كذلك لن تثار قضية كيفية قياس هذه الأرباح، وما ذكر عن الأرباح الرأسمالية ينصرف أيضاً إلى الإيرادات الأخرى.

ج – إذا ما أُريد تحديد معيار القدرة على الدفع الكامنة في صافي الثروة الشخصية، فإنَّ أفضل معيار هو كيفية التصرف في هذه الثروة، أي كيفية إنفاقها سواء أكان هذا الإنفاق جزئياً أم كلياً.

---

[335] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص72 وما بعدها.

د – حل مشكلات تقدير الدخل في الدول النامية: حيث أنَّ جزءاً كبيراً من الدخل القومي ينتج من الريع والأرباح الزراعية وأرباح التجار الصغار وأصحاب الحرف المختلفة. وبالتالي فإنَّ الكشف عن هذه الدخول وتحديدها يثير العديد من الصعاب والمشكلات.

هـ – الإنفاق الشخصي هو الحل الأقرب للمثالية: إنَّ المعيار المثالي للقدرة على الدفع هو مستوى إشباع حاجات المستهلك. وإذا كان قد وُجد أنَّ الإشباع لا يمكن قياسه لدى الفرد، ومن ثم لا يمكن مقارنته بين مختلف الأفراد، فإنه لا بدّ من التفتيش عن حلّ أقرب للمثالي. وقد وجد الاقتصاديون في البلاد المتخلفة بغيتهم في الإنفاق الشخصي، لأنه هو الذي يحدد كمية السلع والخدمات التي يمكن شراؤها في حدود أسعار معينة. وهذا الإنفاق الشخصي لا يتحدد بالدخل الشخصي فحسب، بل يتحدد أيضاً بما يملكه الشخص من ثروة.

و – إنَّ الضريبة على الإنفاق الشخصي، وهي تُفْرَض على استهلاك السلع والخدمات، تراعي جانب الادخار، ومن ثم – في ظل سياسة ضريبية ملائمة – تحفِّز على الاستثمار، وتكوين رأس المال، ولذلك فهي أكثر توافقاً من الضرائب الأخرى فيما يتعلق بظروف التنمية الاقتصادية في البلاد النامية.

ز – إنَّ الضريبة على الإنفاق الشخصي أقل تهرباً ضريبياً من الضرائب على صافي الثروة والدخل، وبالتالي تُعَدُّ أكثر تماشياً مع العدالة الضريبية.

وقد أخذ بعض الاقتصاديين على الضريبة على الإنفاق، أنها – وهي تفرض على الاستهلاك وتعفي الادخار من الضريبة – تؤدي إلى زيادة حدة التفاوت في توزيع الدخول والثروات، وبذلك تتجافى مع العدالة الضريبية. وردّ آخرون على ذلك، بأنَّ الآثار السابقة قد تحدث خلال الفترة القصيرة. ولكن في الفترة الطويلة فإنَّ الارتفاع بمستوى الادخار الذي يوجه إلى الاستثمار وتكوين رأس المال، وما ينجم عن ذلك من إيجاد فرص عمل وتحقيق دخول جديدة، فإنَّ ذلك سيسهم في رفع مستوى معيشة أصحاب الدخول المحدودة

مما يخفي الفوارق بين دخول الأفراد وثرواتهم[336].

وفي نهاية عرضنا لنظريتي المنفع والقدرة على الدفع، يثور السؤال عن أفضلية إحداهما على الأخرى. ويمكننا القول: إنه من الصعب اعتبار أياً من المنهجين يصلح بمفرده لخدمة كافة أغراض السياسة المالية في النظم الحديثة[337]. ويرى بعض الباحثين أنَّ هناك بعض الضرائب التي يمكن تبريرها على أساس مبدأي المنفعة والقدرة على الدفع، وقصدوا بها الضرائب المحلية على العقارات، حيث تجبى من السلطات المحلية لتنفق حصيلتها من هذه السلطات بصورة مباشرة. كما أنه يَصعُب الفصل بين مبدأ المنفعة ومبدأ التضحية في الضرائب كلية، فإذا قبلنا أنَّ الضريبة تسبب تضحية صافية، فإننا يجب أنْ نقْبل أيضاً أنَّ هذه التضحية تَحْصل باستبعاد النفع الذي يصيب المكلَّف من النفقات العامة، حيث يصاب بالحرمان الناجم عن تحويل جانب من قوته الشرائية إلى الدولة[338].

لذا يتجه الرأي الغالب في النظم الديمقراطية إلى الأخذ بالمنهجين معاً[339]، وإذا كان يصعب من الوجهة العملية تطبيق المساواة في التضحية فإنَّ هذه الصعوبة يجب ألا تمنع المشرع من بذل جهده في سبيل توزيع العبء الضريبي بطريقة أقرب ما تكون إلى العدالة الضريبية.

ويرى البعض أنَّ الأساس الأمثل لتوزيع الأعباء الضريبية هو ذلك الذي يتخذ من تحقيق الآثار الاقتصادية المرغوبة هدفاً لا يحيد عنه. هذا الأساس يُطلَق عليه "**مبدأ الضرائب الوظيفية**"، ويمكننا استعراضه بشكل سريع كالآتي[340]:

تنطلق الفكرة الأساسية لهذا المنهج من مبدأ لا جدال فيه بين علماء المالية والاقتصاد، وهو ضرورة إشراف الدولة وتوجيهها لكافة النشاطات الاقتصادية بغية تحقيق أهداف المجتمع. والدولة في سبيل قيامها بهذه الواجبات ينبغي عليها أنْ تستخدم كل ما لديها من أدوات وأنْ تطرق كافة السبل المشروعة وفقاً

---

[336] المرجع السابق، ص85.

[337] موسى، (2011)، ص78.

[338] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص49 و50.

[339] موسى، (2011)، ص78.

[340] راجع في ذلك: دراز، وعثمان، (2002)، ص124 وما بعدها.

لإيديولوجيات المجتمع. ولما كان لكل نوع من أنواع الضرائب آثار نفسية واقتصادية واجتماعية وسياسية، وكانت هذه الآثار واقعة لا محالة قصدها المشرع الضريبي أم لم يقصدها، كان من المنطق إذن ضرورة اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي تؤدي بآثارها الاقتصادية إلى سرعة تحقيق أهداف المجتمع. فالضريبة وفقاً لهذا المبدأ ليست شراً لا بد منه للحصول على إيرادات الدولة، ولكنها في المقام الأول أداة وظيفية؛ أي أنها أداة لتأدية وظيفة معينة. والضريبة وفقاً لهذا المفهوم ليست غاية في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لتحقيق غاية محددة، فإذا انتفى الهدف الوظيفي منها انتفت الحكمة من فرضها. وتوزيع الضرائب وفقاً لمنهج الوظيفية هو التوزيع الذي يضمن تحقيق الآثار المطلوبة من الضرائب. وتأسيساً على ذلك فإنَّ أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية هي التي تحدد الآثار الاقتصادية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، والآثار الاقتصادية المرغوب إحداثها هي التي تحدد نوع أو أنواع الضرائب التي ينبغي فرضها على المجتمع. وتوزيع العبء الضريبي وفقاً لهذا المبدأ هو ذلك الذي يضمن تحقيق الآثار المرغوبة بالكم والكيف الذي يهدف إليه المجتمع. فإذا ما أريد تقليل استهلاك سلعة معينة فإنَّ الضريبة تفرض على الأشخاص الذين يستهلكون هذه السلعة فعلاً والذين نرغب في تقليل استهلاكهم منها. والضريبة في هذه الحالة يجب أنْ تكون مرتفعة إلى الحد الذي تؤدي فيه فعلاً إلى تقليل استهلاك هذه السلعة. وإذا ما أريد القضاء على بعض التيارات التضخمية التي بدأت تظهر في المجتمع، فُرضت الضريبة على أولئك الأفراد الذين يتمتعون بميل حد للاستهلاك مرتفع مرتفع وازدادت الإعفاءات والحوافز الضريبية.

المطلب الثاني

نظريات نقل العبء الضريبي

يحدد القانون الشخص المكلف بأداء الضريبة، إلا أنه من الطبيعي أنْ يقوم هذا الشخص بعد دفع الضريبة المفروضة عليه إلى خزانة الدولة بمحاولة التخلص من الضريبة وإلقاء عبئها على شخص آخر، فإذا ما نجح في ذلك فإنَّ هذا الشخص سيحاول إلقاءها على شخص ثالث، وهكذا إلى أنْ يستقر عبء الضريبة

على شخص ما لا يستطيع نقل عبئها. فالشخص الأول الذي حدده القانون لدفع الضريبة اسمه حامل العبء القانوني للضريبة؛ لأنه لم يتحمل عبئاً فعلياً للضريبة، بل اقتصر دوره على توريد الضريبة ثم تحصيل قيمتها من شخص آخر، وأما الشخص الذي استقر في ذمته عبء الضريبة، ولم يستطع نقلها إلى شخص آخر؛ فهو حامل العبء الفعلي للضريبة، وهذه السلسلة من العمليات التي تم بموجبها انتقال الضريبة هي عملية "نقل الضريبة"[341].

ولما كانت الضريبة في ظل الاقتصاديات المعاصرة تُعَدُّ أحد الأدوات المالية المهمة التي تستعين بها الدولة لإحداث آثار محددة وتحقيق أهداف موضوعة وفقاً للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة – وهي الآثار والأهداف التي تتحقق نتيجة استقرار الضريبة على فئات أو قطاعات معينة من المجتمع دون غيرها – فإنَّ دراسة ميكانيكية نقل عبء الضريبة وتحديد القطاعات التي تستقر الضريبة عندها في النهاية على جانب كبير من الأهمية في مجال تخطيط وتوجيه السياسات التي تنتهجها الدولة، بحيث يؤدي عدم الاهتمام بدراسة مسارات عبء الضريبة للعمل على دفعها إلى الوجهة الصحيحة التي تتفق وأهداف سياسات الدولة، إلى تخبط السياسة الضريبية للدولة، وانحرافها عن طريقها المرسوم. ويتضح ذلك إذا ما فرضت ضريبة على فئة معينة وفقاً لمقتضيات العدالة أو السياسة الاقتصادية على افتراض استقرار عبء هذه الضريبة على هذه الفئة، ثم تبين – نتيجة لقصور في دراسة ميكانيكية نقل العبء – أنَّ هذه الفئة قد تمكنت من التخلص من عبء الضريبة وتحويله إلى فئات أخرى لم تستهدف الدولة في إطار سياستها المرسومة تحميلها بعبء الضريبة[342]. فالعبء الضريبي يعكس إلى أي مدى تعتمد الدولة على مستوى دخل الأفراد والشركات لتمويل عجز الموازنة العامة[343].

واختلف الفكر الاقتصادي والمالي في تحديد كيفية انتقال عبء الضريبة واستقرارها. وسنستعرض فيما يلي أهم هذه النظريات ضمن الفروع الستة الآتية:

---

[341] الحلاق، محمد. (2010). النظام الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص435، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

[342] البطريق، يونس. (1984). المالية العامة. بيروت: لبنان. دار النهضة العربية للطباعة والنشر. ص137.

[343] طلحة، الوليد. (2019، كانون الأول). العبء الضريبي. موجز سياسات. العدد:9، ص:1. صندوق النقد العربي.

الفرع الأول

نظرية الطبيعيين "الفيزوقراط"

نادى بهذه النظرية كل من "**كيناي**"[344] و"**ميرابو**"[345] و"**تيرغو**"[346]. ويَعُدُّ الطبيعيون الزراعة هي المنبع الوحيد للثروة، لأنَّ الأرض وحدها دون عوامل الإنتاج الأخرى تستطيع أنْ تحقق فائضاً، حيث يزيد إنتاجها على كلفتها. وهذا الفائض أطلقوا عليه "**الناتج الصافي**". أما الأجور – وهي قيمة العمل – فهي بشق الأنفس تكفي العامل ليحصل على الموارد الغذائية والكسائية. وأما الصناعة والتجارة في رأيهم، فهما – على الرغم من فائدتهما – عقيمتان اقتصادياً لعدم قدرتهما على إيجاد ناتج صافٍ. فالصناعة تغيّر شكل الثروة الموجودة فقط، والتجارة تنقل الثروة من مكان لآخر فقط. ومن ثم فالضرائب يجب فرضها على الملاك الزراعيين بطريقة مباشرة لأنهم وحدهم أصحاب الناتج الصافي. أما فرض الضريبة على العمال فلا بدّ أنْ يسعوا إلى رفع أجورهم بمقدار الضريبة. وكذلك فإنَّ فرض الضريبة على الصناع والتجار سيؤدي إلى رفعهم أثمان منتجاتهم. وينجم عن هذا كله أنَّ كل الضرائب سوف ينتقل عبؤها على المدى الطويل ليستقر في النهاية على الناتج الصافي للأرض[347].

ويخلص **الفيزوقراط** إلى أنَّ فرض الضريبة النسبية على منبع الثروة المتجدد باستمرار – أي على الناتج الصافي للأرض – هو أفضل الضرائب، وأبسطها وأقلها عناء وأكثرها اقتصاداً في نفقات الجباية وأوفرها حصيلة[348].

وقد أظهر الاقتصاديون والماليون بعد ذلك خطأ نظرية الفيزوقراط. وخطؤهم ناجم من اعتبارهم

---

[344] فرانسوا كيناي: هو اقتصادي فرنسي وطبيب في المدرسة الفيزوقراطية، عاش بين عامي (1694م – 1774م)، يُعرف بنشره الجدول الاقتصادي عام 1758م الذي وفّر الأساس للأفكار الفيزوقراطية.

[345] اسمه هونوريه غابرييل كونت دي ميرابو، سياسي وثائر فرنسي، عاش بين عامي (1749م – 1791م). عُرف عند الفرنسيين بخطيب الثورة الفرنسية، وأحد أبرز رجالات الجمعية الوطنية.

[346] هو روبير جاك تيرغو، اقتصادي ووزير فرنسي. عاش بين عامي (1727م – 1781م). كان أسلوب وزارته في الليبرالية الاقتصادية هو القشة الأخيرة التي قصمت ظهر الشعب الفرنسي ودفعته إلى الثورة.

[347] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 106 – 107.

[348] دراز، وعتمان، (2002)، ص174.

زراعة الأرض وحدها هي المنتجة. فقد تبين أنَّ كلاً من الصناعة والتجارة منتجة وتدر دخلاً يمكن أنْ يخضع للضريبة شأن دخل الأرض[349].

الفرع الثاني

النظرية التقليدية

تتفق النظرية التقليدية[350] في توزيع العبء الضريبي – والتي حمل لواءها كل من "**آدم سميث**"[351] و"**ريكاردو**"[352] و"**هنري جورج**" الأمريكي[353] – مع الفيزوقراط في فرض ضريبة على ريع الأرض، ولكن ليس لأنها هي العامل الإنتاجي الوحيد الذي يعطي ناتجاً صافياً، ولكن لأسباب أخرى بيّنها كل منهم:

فآدم سميث عارض فرض ضريبة على الرواتب والأجور، لأنَّ العمال تتحدد أجورهم عند حد الكفاف، ولذلك ينقلون هذه الضريبة إلى أصحاب العمل. والذين إما ينقلوها بدورهم إلى المستهلك عن طريق رفع الثمن، وإما يقللون طلبهم على العمال بسبب نقص أرباحهم، وهذه نتيجة اجتماعية سيئة.

كما عارض "**سميث**" فرض ضريبة على الأرباح، لأنه يسهل على المنظمين أنْ ينقلوا رأس المال من مجال إنتاجي خاضع للضريبة إلى مجال إنتاجي غر خاضع لها. كما أنَّ المنظم يحصل في رأيه على ربح معتدل مقابل ما يتحمله من المخاطر، ومن ثم فإنَّ فرض ضريبة على عائد التنظيم "الربح" قد يمنعهم من الاستثمار.

ولم يبقَ أمام "**سميث**" سوى ريع الأرض سواء أكانت زراعية أم للبناء فهو أفضل المصادر لفرض

---

[349] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص107.

[350] راجع في عرض هذه النظرية: حلمي، والحمود، (2002)، ص365.
وأيضاً: فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 107 – 113.

[351] فيلسوف وعالم اقتصاد اسكتلندي، عاش بين عامي (1723م – 1790م)، ويُعَدُّ مؤسس علم الاقتصاد الكلاسيكي، ومن رواد الاقتصاد السياسي، وأب الاقتصاد الحديث.

[352] دافيد ريكاردو: اقتصادي سياسي بريطاني، عاش بين عامي (1772م – 1823م)، ويُعَدُّ أحد أكثر الاقتصاديين الكلاسيكيين تأثيراً.

[353] عالم اقتصاد وسياسي وصحفي أمريكي، طوّر مفهوم الضريبة المفردة على الأرض. حظيت كتاباته بشعبية كبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية في القرن التاسع عشر، وأثار العديد من حركات الإصلاح في الحقبة التقدمية.

ضريبة تدر إيرادات للدولة. يضاف إلى ذلك أنَّ هذه الضريبة لن ينجم عنها في نظره ردود فعل ضارة أو تقليل النشاط الصناعي لأنَّ ريع العقارات يحصل عليه أصحابها دون عناء أو جهد.

أما "**ريكاردو**" فيذهب إلى اتجاه "**سميث**" نفسه مع اختلاف في التبريرات، وانتهى إلى أنَّ الأجور غير قابلة لفرض ضريبة عليها بسبب انخفاض هذه الأجور. كما يفضل عدم فرض ضريبة على الأرباح لأنها تؤثر سلبياً في الاستثمار وفي معدل تكوين رأس المال. ومن ثم فقد فضّل "**ريكاردو**" فرض ضريبة على ريع الأرض لأنه الدخل الوحيد الذي يتضمن فائضاً كبيراً يكفي للاستمرار في العملية الإنتاجية حتى بعد فرض ضريبة عليه.

بينما اعتقد "**هنري جورج**" أنَّ فرض ضريبة على ريع الأرض يحقق صالح المجتمع من ناحيتين: فهو يحقق العدالة الضريبية، كما يساعد في التقدم الاقتصادي والاجتماعي.

وفي الواقع، فإنَّ معظم اقتصاديي النظرية التقليدية قصر دراسة أثر نقل عبء الضريبة على القطاع الذي فرضت عليه فقط. فهي قد ركزت على أثر الضريبة النقدي المباشر، حيث تعمل على تخفيض الدخول النقدية للمكلف القانوني ثم للمكلف الحقيقي في القطاع الذي فرضت عليه. ولذلك تم اعتبار معيارها نقدي وجزئي. يضاف إلى ذلك أنها اهتمت بنقل عبء الضريبة من خلال جانب العرض فقط، فالضريبة تُعَدُّ من نفقات الإنتاج، وتزيد الثمن، وينتقل عبؤها من خلال ذلك إلى المستهلك. وقد أوضح التحليل الاقتصادي الحديث أنَّ أثر الضريبة لا يقتصر على القطاع الذي فرضت عليه ولا يشمل جانب العرض فقط، بل يمتد أيضاً إلى القطاعات الأخرى للاقصاد القومي ويشمل أيضاً جانب الطلب، ويتوقف على تفاعل كل من العرض والطلب أيضاً.

الفرع الثالث

نظرية الانتشار

يتفق أصحاب هذه النظرية على أنَّ عبء الضريبة لا يقتصر أثره على القطاع الذي فرضت عليه ولا على

المكلفين القانونيين بها، بل إنه ينتقل ويتفشى ويتوزع على عدد كبير جداً من أفراد المجتمع، وهم يختلفون في ذلك في الأسباب والتوصيف. ويعدُّ "**مانسفيلد**"[354] أول من وضع أصل النظرية في القرن الثامن عشر[355].

وتُعَدُّ نظرية الانتشار خطوة متقدمة عن النظرية التقليدية، لأنها لم تقصر أثر الضريبة على القطاع الذي فرضت عليه، بل تميزت أيضاً بأنها تتبعت انتقال الضريبة واستقرارها وتعرفت آثارها ونتائجها النهائية. ولكن، بالمقابل هناك عدة عيوب اعترت هذه النظرية. فالضريبة في نظرية الانتشار لا بدّ أنْ ينتقل عبؤها من المكلف القانوني بها، وهذا غير صحيح، ويدل على قصور في تتبع عبء الضريبة وتحليل آثارها. كما تفترض تحقق المنافسة الكاملة في الاقتصاد مما يسمح بانتقال العبء الضريبي بسهولة ويسر، وهذا غير صحيح أيضاً. وأخيراً، فإنها تهتم بالحصيلة الضريبية دون العدالة الضريبية، وهذا ناجم عن تركيزها على أنَّ أي ضريبة ستستقر في النهاية على عدد كبير من السلع أو من أفراد المجتمع وربما على جميع السلع أو على أفراد المجتمع كلهم. وهذا غير صحيح أيضاً، لأنه يُعَدُّ ابتعاداً عن معرفة الحقائق العلمية في دراسة العبء الضريبي والتي يجب التأكيد عليها خصوصاً في الاقتصاد التطبيقي[356].

الفرع الرابع

نظرية التحويل الرأسمالي

اشتقت هذه النظرية من ضريبة الأرض التي يتحملها المالك وحده، حيث يحصل رسملة للضريبة، فلا يدفع المشتري الجديد للأرض ثمنها الذي كانت عليه قبل فرض الضريبة، بل يدفع ثمناً أقل يساوي الثمن القديم مطروحاً منه قيمة الضريبة المرسملة التي يتحملها المالك وحده. ثم عممت رسملة الضريبة بحيث شملت

---

[354] اسمه وليام موراي، محامٍ وسياسي وقاضٍ بريطاني، عاش بين عامي (1705م – 1793م)، اشتهر بإصلاحاته في القانون الانكليزي.

[355] دراز، وعتمان، (2002)، ص124.

[356] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص112.

الأرض والأصول الرأسمالية والأسهم والسندات[357].

وحتى تحصل رسملة للضريبة لا بد من تحقق ثلاثة شروط معاً[358]:

1 – أنْ يكون للأصل قيمة رأسمالية كالأرض، والآلات، والأسهم والسندات الطويلة الأجل ولها عائد ثابت، والسلع الصغيرة.

2 – أنْ تفرض الضريبة على واحد فقط من الأصول الرأسمالية، أو أنْ تفرض الضريبة بصورة متباينة على الأنواع المختلفة للأصول الرأسمالية. فإذا شملت الضريبة جميع الأصول الرأسمالية بصورة متعادلة فلا رسملة للضريبة.

3 – أنْ يكون عرض الأصل الرأسمالي يصعب زيادته، على الأقل في الفترة القصيرة.

الفرع الخامس

نظرية هوبسون

اعتمد "**هوبسون**"[359] **أولاً** على فكرة الفيزوقراط (وهي أنَّ الأرض تعطي ناتجاً إضافياً)، و**ثانياً** على فكرة الريع عند "**ريكاردو**"، و**ثالثاً** على تعميم فكرة الريع لدى الاقتصاديين المحدثين. ثم توصل بعد ذلك إلى أنَّ الضريبة لا يمكن أنْ تتحملها نفقات الإنتاج الضرورية، بل لا بد أنْ يقع عبؤها في النهاية على الفائض أو الريع، وهو لا يقتصر على الأرض، بل يظهر في الأجر والفوائد والأرباح. وإذا كانت هذه النظرية ذات اتجاه سليم، خصوصاً من وجهة نظر العدالة الضريبية، لكنها منتقدة من ناحيتين: **الأولى** هي أنَّ المجتمعات الحديثة مجتمعات معقدة يصعب فيها التوصل بدقة إلى تحديد عناصر الفائض أو الريع. **والثانية**: أننا حتى بافتراض حل المشكلة الأولى فإنَّ هذه العناصر الريعية لا تتمتع بصفة الثبات

---

[357] حلمي، والحمود، (2002)، ص378.

[358] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص113.

[359] جون هوبسون: هو عالم اقتصاد وعالم اجتماعي انكليزي، عاش بين عامي (1858م – 1940م). اشتهر بكتاباته عن الإمبريالية.

والاستمرار، فهي تظهر حيناً وتختفي حيناً آخر تبعاً للتقلبات الاقتصادية من رواج وكساد[360].

الفرع السادس

النظرية النيوكلاسيكية

تدور فكرة هذه النظرية حول توزيع عبء الضريبة على السلع والخدمات بين المنتج والمستهلك وفقاً لمدى مرونة كل من العرض والطلب[361].

ويمكن القول: إنَّ قدرة المنتجين على نقل عبء الضريبة تتجه اتجاهاً طردياً مع مرونة العرض، واتجاهاً عكسياً مع مرونة الطلب. وعلى ذلك، إذا فرضت الضريبة على سلعة تتميز بأنها ذات عرض لا نهائي المرونة، وطلب عديم المرونة، فإنَّ عبء الضريبة يقع بالكامل على عاتق المستهلك. وإذا كان العرض عديم المرونة وكان الطلب مرناً مرونة لا نهائية، فإنَّ عبء الضريبة يقع بالكامل على عاتق المنتج. أما إذا كان كل من العرض والطلب على جانب من المرونة، فإنَّ عبء الضريبة ينقسم بين المنتج والمستهلك، تبعاً للأهمية النسبية لكل من مرونة الطلب ومرونة العرض، بحيث يزداد مقدار ما يتحمله المنتج من هذا العبء مع انخفاض مرونة العرض وارتفاع مرونة الطلب، ويزداد ما تحمله المستهلك من هذا العبء مع ارتفاع مرونة العرض وانخفاض مرونة الطلب[362].

وقد وجهت لهذه النظرية انتقادات عديدة، أهمها[363]:

أ – اعتمادها الأسلوب الاستنباطي في التحليل، فجاءت نتائجها نظرية بعيدة عن الواقع.

ب – إهمال أثر تقلبات الدورات الاقتصادية من كساد ورواج على نقل العبء الضريبي.

ج – إهمال التحليل في الفترة القصيرة وما يحدثه فرض الضريبة على تكيّف الإنتاج مع الظروف المتغيرة

---

[360] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 113 – 114.

[361] البطريق، (1984)، ص139.

[362] حلمي، والحمود، (2002)، ص370.

[363] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 115 – 116.

للطلب.

د – إهمال النظرية لتأثير نقابات العمال، واعتياد الجمهور على الشراء بثمن معين دون غيره.

هـ – إهمال أثر إنفاق حصيلة الضرائب. وقد حاولت بعض الدراسات تحليل هذا الإنفاق فتوصلت إلى نتائج مخالفة للنظرية التقليدية في تحليل العبء الضريبي، مفادها: إذا نجم عن إنفاق حصيلة الضريبة في سوق السلعة الخاضعة للضريبة ولقانون تزايد الكلفة، فيرتفع الثمن بأكثر من مبلغ الضريبة. وإذا نجم عن إنفاق حصيلة الضريبة في سوق السلعة الخاضعة للضريبة ولقانون تناقص الكلفة، فينخفض الثمن لمستوى أقل من الثمن الأصلي.

مما سبق نجد أنَّ نظريات توزيع العبء الضريبي لا توصلنا إلى نتائج نهائية، فإذا تحمّل الأغنياء عبء الضريبة كله أو معظمه تحققت العدالة الضريبية، بينما إذا تحمّل الفقراء العبء الضريبي كله أو معظمه فالضريبة غير عادلة. وبالتالي فإنَّ اختلاف فقهاء المالية والاقتصاد في وجهات نظرهم حول توزيع العبء الضريبي واختيار الضريبة الأنسب لتحقيق عدالة هذا التوزيع أدى إلى صعوبة تحديد مفهوم العدالة الضريبية.

المبحث الثاني

الضريبة المثلى

منذ أنْ وُجدت الضرائب، وُجد تساؤل عن أفضل الضرائب، ومن ثم أفضل نظام ضريبي. وقد تطورت قواعد الضريبة المثلى تاريخياً، إلى أنْ أصبحت كثيرة وبرز التعارض بين بعضها، الأمر الذي يثير التساؤل عن موقع العدالة الضريبية بينها. لكن، وقبل البحث في هذه القواعد المثلى للضريبة، يفترض أنْ نحدد المقصود بالضريبة، وعلاقتها بالنظم السياسية والاقتصادية، وتأثير ذلك في تحديد مفهوم العدالة الضريبية.

وتأسيساً على ذلك، ستنقسم دراستنا لهذا المبحث إلى مطلبين، هما: تحديد المقصود بالضريبة وعلاقتها بالنظم السياسية والاقتصادية (المطلب الأول)، وقواعد الضريبة المثلى في الفكر المالي (المطلب الثاني).

المطلب الأول

تحديد المقصود بالضريبة وعلاقتها بالنظم السياسية والاقتصادية

إنَّ تحديد المقصود بالضريبة مهم جداً لتحديد مفهوم العدالة الضريبية، باعتبار أن العدالة يجب أنْ تلازم الضريبة عندما تُفرض على المكلفين. وبناء على ذلك سنتحرى ما يشابه الضريبة إنْ كان يشمله مفهوم العدالة الضريبية أم لا، وبعدها نتبيّن علاقة الضريبة بالنظم السياسية والاقتصادية وبالتالي علاقة العدالة الضريبية بهما.

الفرع الأول

المقصود بالضريبة

تُعرّف الضريبة بأنها فريضة مالية تضامنية يغلب عليها الطابع النقدي تفرضها الدولة بصورة نهائية ومباشرة

وتستخدمها لتحقيق أهدافها العامة[364].

وتعتبر الضريبة من أهم الأدوات المالية لأنها توفر للخزينة الجزء الأكبر من الإيرادات، ويمكن استخدامها للتدخل في الشؤون الاقتصادية، كما أنها تستخدم لتحقيق العدالة الاجتماعية[365].

ولا خلاف على أنَّ تحديد مفهوم العدالة الضريبية يواجه صعوبات جمّة، إلا أنَّ هناك إشكالية أخرى تتعلق بتحديد الضريبة: هل هي الضريبة العامة أم المحلية، وما هو الحال بالنسبة إلى الإتاوات الإجبارية ولشبه الضريبة، هل يشملها مفهوم العدالة الضريبية أم لا؟

أولاً – الضرائب العامة والضرائب المحلية:

ورد تعبير الضريبة العامة[366] "**contribution puplique**" في المادة /14/ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن في فرنسا الصادر عام 1789 والتي نصها:

"للمواطنين الحق أنْ يلحظوا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم ضرورة المساهمة في الضريبة العامة، وقبولها بحرية ومتابعة إنفاقها وتحديد نسبتها وأسسها وكيفية تغطيتها ومدتها".

وورد هذا التعبير أيضاً في الدستور المصري في المادة /38/ منه، حيث جاء فيها: "لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون".

كما ورد أيضاً في المادة /81/[367] من الدستور اللبناني الصادر عام 1926 والتي تنص على أنْ:

---

[364] العكام، (2018)، ص157.

[365] غدير، هيفاء غدير. (2010). السياسة المالية والنقدية ودورها التنموي في الاقتصاد السوري. دمشق: سورية. الهيئة العامة السورية للكتاب – وزارة الثقافة. ص14.

[366] ميّزت المحكمة الدستورية العليا في مصر بين الضريبة العامة باعتبارها من أهم صور الإيرادات العامة التي تستخدم في الإنفاق العام لصالح المجتمع كله، وبيْن أنْ يخصص جزء من هذه الضريبة لتحقيق أغراض محددة لجهات بعينها، فنراها منعت أنْ تتقرر الضريبة ابتداء لصالح جماعة بعينها أو جهة بذاتها، حتى وإنْ كانت هذه الجماعة أو تلك الجهة تحقق صالح مجموعة من أفراد الشعب ينضوون تحتها؛ لأنَّ الضريبة هنا تحولت من ضريبة عامة مجردة إلى ضريبة خاصة أو فئوية موجهة لصالح أشخاص معينيين، يعطيهم تميّزاً عن غيرهم، فتكون مثل هذه الضريبة غير دستورية. أما أنْ تقرر الدولة بعد أنْ تحصل الضرائب العامة غير الموجهة ابتداء أنْ تمول بعض الجهات أو الأشخاص دعماً لها على تحقيق أغراضها العامة التي يقررها القانون، فإنَّ هذا التمويل لا تشوبه شائبة دستورية طالما تم التمويل في إطار الموازنة العامة للدولة ووفقاً للضوابط المقررة للإنفاق العام. راجع في ذلك: محمد، (حزيران، 2010)، ص51.

"تفرض الضرائب العمومية ولا يجوز إحداث ضريبة ما وجبايتها في الجمهورية اللبنانية إلا بموجب قانون شامل تطبق أحكامه على جميع الأراضي اللبنانية دون استثناء".

إلا أنَّ دستور الجمهورية العربية السورية جاء خالياً من هذا التعبير واكتفى بكلمة "الضرائب". والرأي الغالب في الفقه أنَّ الضرائب العامة هي التي "تُفرض على جميع سكان الدولة" أو أنها التي "تُفرض على المواطنين جميعاً"[368].

وعرّفت المحكمة الدستورية العليا المصرية في أحد أحكامها "الضريبة العامة" استناداً إلى معيار جغرافي أو مكاني، حيث قالت: "وحيث إنَّ من المقرر في قضاء المحكمة الدستورية العليا، أنَّ 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 يعتبر تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة – وبغض النظر عن تقسيماتها الإدارية – مرتِّباً لدينها في ذمة المكلف، بما مؤداه تكافؤ المكلفين المخاطبين بها في الخضوع لها دون تمييز، وسريانها بالتالي – بالقوة ذاتها – كلما توافر مناطها في أية جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة. ولا يعني ذلك أنْ يتماثل المكلفون في مقدار الضريبة التي يؤدونها، بل يقوم التماثل على وحدة تطبيقها من الناحية الجغرافية، فالتكافؤ أو التعادل بينهم ليس فعلياً، بل جغرافياً"[369].

أما مجلس الدولة في مصر فحدد مفهوم الضريبة العامة استناداً إلى عناصر تجمع كلاً من الرأيين السابقين، فهو يرى أنَّ الضرائب العامة هي التي تستأديها الدولة من رعاياها والقاطنين في إقليمها، أي الضرائب التي تحصّل لحساب الحكومة وتفرض في نطاق الدولة بما فيها تقسيماتها الإدارية المختلفة. وينتقد الدكتور "محمد محمد عبد اللطيف" التعريف الفقهي للضرائب العامة، حيث يرى – ونحن نوافقه في ذلك – أنَّ تعريف الضريبة العامة على هذا النحو غير دقيق، إذ إنه لا توجد ضريبة تُفرض على جميع سكان الدولة أو جميع المواطنين؛ وإنما تُفرض الضريبة – سواء كانت عامة أو غير عامة – على فئة من الأفراد

---

[367] المعدلة بالقانون الدستوري الصادر في 1947/1/21.

[368] عبد اللطيف، (1999)، ص33.

[369] القضية رقم /19/ لسنة /15/ قضائية، بتاريخ /8/ نيسان سنة 1995م، موقع المحكمة السابق ذكره.

الذين تتوافر فيهم شروط الخضوع لها. فالقواعد القانونية الضريبية، شأنها شأن سائر القواعد القانونية الأخرى، تقسم الأفراد إلى فئات، وتخضع كل فئة متماثلة منها إلى قواعد متماثلة، وبالتالي يستحيل أنْ يخضع الجميع لضريبة واحدة[370].

ونلاحظ أنَّ المحكمة الدستورية العليا أكدت على أنَّ الغرض من تعبير الضرائب العامة هو تمييزها عن باقي الفرائض المالية، فلا يجوز فرض الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، كما أنَّ السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة[371].

أما الضريبة المحلية فيُقصد بها كل فريضة مالية تتقاضاها إحدى الهيئات العامة المحلية على سبيل الإلزام، في نطاق الوحدة الإدارية التي تمثلها، من دون النظر إلى مقابل معين، بقصد تحقيق منفعة عامة. فالضريبة المحلية تدفع في نطاق الوحدة المحلية إلى المجالس المحلية من قبل أفراد الوحدة المحلية أو المجتمع المحلي، وبهذا فإنَّ مواصفات الضريبة المحلية تتلخص في ضرورة أنْ تتحقق القواعد العامة للضريبة التي من أهمها تحقيق العدالة والمساواة في التضحية، إضافة إلى محلية المطرح، وسهولة تقدير الضريبة المحلية لتتمكن المجالس المحلية من تخطيط مشروعاتها ووضع موازناتها تبعاً للتقديرات المتوقعة لحصيلة الموارد المقدرة لها. وتختلف الضريبة المحلية عن الضريبة العامة المركزية من ناحيتين:

1 – من ناحية الجهة التي تفرض الضريبة لحسابها:

تفرض الضريبة المحلية لحساب المجالس المحلية، بمعنى أنَّ حصيلة تلك الضريبة تدخل خزانة هذه المجالس، في حين أنَّ الضريبة العامة المركزية تفرض لحساب السلطة المركزية، وتُعَدُّ حصيلتها مورداً للخزانة العامة المركزية.

---

[370] عبد اللطيف، (1999)، ص33 وما بعدها.

[371] راجع القضية رقم /79/ لسنة /22/ قضائية، بتاريخ /14/ تشرين الأول سنة 2012، موقع المحكمة السابق ذكره.
ونشير إلى أنه وبالرغم أنَّ هذا الحكم صدر قبل الدستور النافذ حالياً في مصر والصادر عام 2014، إلا أنَّ هذا الأخير قد ورد فيه أيضاً تعبير "الضرائب العامة" كما سبق وأوضحنا.

2 – من ناحية نطاق سريانها:

تسري الضريبة المحلية في نطاق الوحدة الإدارية المحلية المفروضة فيها من دون أنْ تمتد إلى غيرها من الوحدات الإدارية الأخرى، في حين أنَّ الضريبة العامة المركزية تطبق في شتى أنحاء الدولة ولا تقتصر على وحدات إدارية معينة[372].

ويظهر من خلال تبيان مفهوم الضريبة المحلية أنه يجب أنْ تتحقق فيها القواعد العامة للضريبة، ومنها قاعدة العدالة، وبالتالي فإنَّ مفهوم العدالة الضريبية يشمل كلاً من الضرائب العامة والضرائب المحلية على حد سواء.

ثانياً – الإتاوات الإجبارية:

تُعرّف الإتاوة بأنها مبلغ يُدفع دورياً في مقابل ميّزة تمنح بموجب عقد. وتُعتبر الإتاوة أحياناً من الفرائض الضريبية إذا كانت إجبارية[373].

وفي معرض حديثنا عن الفرائض الضريبية، يثور سؤال مهم يَفرض علينا إيجاد إجابة شافية له: هل يشمل مفهوم العدالة الضريبية الرسوم الضريبية والإتاوات الإجبارية؟

من وجهة نظرنا فإنَّ مفهوم العدالة الضريبية لا يشمل الإتاوات الإجبارية؛ فهي لا تراعي مثلاً الاعتبارات الشخصية لدافعها، كما أنَّ الإتاوة الإجبارية يفترض بهما دائماً وجود مقابل، بعكس الضريبة التي لا تفترض ذلك، فيمكننا تصور العدالة الضريبية في حال دفع المكلف للضريبة ولو لم يكن ذلك مقابل خدمة، الأمر الذي لا يصحَّ في حالة الإتاوات الإجبارية[374].

---

[372] العموري، محمد. (2010). الضرائب المحلية، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص580، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

[373] راجع في ذلك: العاني، نوري شكري. (2011). الضمانات الدستورية في نطاق فرض الضرائب العامة "دراسة مقارنة". ماجستير. كلية الحقوق، جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص59 وما بعدها.

وراجع أيضاً: عبد اللطيف، (1999). ص38 وما بعدها.

[374] إنَّ كلامنا عن أنَّ مفهوم العدالة الضريبية لا يشمل الرسوم الضريبية والإتاوات الإجبارية لا يعني بحال من الأحوال فرض هذه الفرائض بعيداً عن العدالة، بل على العكس، على الدولة مراعاة عنصر العدالة فيها.

ثالثاً – شبه الضريبة:

تُعرَّف "شبه الضريبة" بأنها فريضة مالية تُخصَّص إيراداتها لأشخاص القانون العام أو الخاص بغية تحقيق أهداف معينة، وتُحرَّر كلياً أو جزئياً من التشريع المالي، كالاشتراكات التي يدفعها ربُّ العمل عن عماله لمؤسسة التأمينات الاجتماعية ورسوم الأبنية المدرسية، وتبرعات العمل الشعبي. ويقترب مفهوم شبه الضريبة من مفهوم الضريبة بوجوه معينة، فعنصر الإكراه هو نفسه في كليهما، والمشاكل الفنية هي واحدة تقريباً سواء كان ذلك من ناحية المطرح أو كان من ناحية التحقق أو الجباية، كما أنَّ القواعد القانونية الناظمة لشبه الضريبة هي قريبة جداً من القواعد الناظمة للضرائب، الأمر الذي يدفع البعض إلى عدم التمييز بين الضريبة وشبه الضريبة إلا من ناحية تخصيص الإيرادات[375]. وبناء على ذلك، فهل يشمل مفهوم العدالة الضريبية شبه الضريبة؟

نحن نرى أنه لا مانع في ذلك، طالما أنَّ شبه الضريبة تشبه الضريبة ولا تختلف عنها إلا بتخصيص الإيرادات.

الفرع الثاني

علاقة الضريبة بالنظم السياسية والاقتصادية

من المعروف أنَّ الضرائب لا تُفرض عادة ولا تُعّدل إلا بناء على قانون. أيْ بناء على قرار سياسي على أعلى مستوى يُعتبر محصلةً للتكوين الطبقي للمجتمع، وعلاقات القوى السياسية المؤثّرة. وهذه القوى في المجتمع وليدة بدورها للعديد من العوامل الاجتماعية والاقتصادية. ومن ثم يبدو واضحاً حتمية تأثر النظام الضريبي للدولة بالأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية بها، وتأثير النظام السياسي على الصور الفنية التي يتضمنها النظام الضريبي بالإضافة إلى تأثيره على طريقة العمل التي يعمل بها.

---

[375] راجع في ذلك: بشور، (1996)، ص195 وما بعدها.
– العكام، (2018)، ص 121.

فإذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع يتّخذ من حكم الفرد أو الحزب الواحد منهجاً وأسلوباً لإدارته، يتم تصميم النظام الضريبي بما يسمح بمنح العديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية للطبقة الحاكمة على حساب بقية طبقات المجتمع. وإذا سيطرت جماعة معينة على الدولة، يكون نظامها الضريبي منسجماً مع رغبات هذه الطبقة وتطلعاتها[376].

كما أنَّ النظام الضريبي في دولة ديكتاتورية يختلف عنه في دولة ديمقراطية. فإذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي، فإنَّ صياغة وتصميم النظام الضريبي يكون بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع[377].

ومما لا شك فيه أنَّ تأثّر النظام الضريبي بالمصالح الخاصة لبعض أفراد المجتمع وجماعات الضغط السياسي سوف يكون أكبر بكثير في المجتمعات الديكتاتورية، بالمقارنة بالمجتمعات الديمقراطية. حيث نجد فئة اقتصادية ذات نفوذ سياسي قادرة على ممارسة ضغوط على السلطة لتَحول دون تطور التشريع والنظام الضريبي لإبقائه متخلفاً وغير قادر على تكليف أصحاب الفعاليات الكبيرة بالضرائب على الدخل والثروة[378].

وكثيراً ما تنعكس الاتجاهات السياسية للدولة على نظامها الضريبي فتستخدم سياستها الضريبية لتحقيق أهدافها السياسية، فمثلاً رغبة بعض الدول في الانضمام لمعسكر سياسي معيّن قد ينعكس على نظامها الضريبي، في صورة منح معاملات ضريبية تفضيلية لأفراد ومنتجات دول المعسكر الذي ترغب في الانضمام إليه[379].

ويختلف النظام الضريبي في دولة موحّدة عنه في دولة اتحادية، فقد يتعذر استخدام بعض أنواع الضرائب في الدولة الاتحادية على مستوى حكومات الولايات. وحتى في نطاق الدولة الموحدة فإنَّ نظمها

---

[376] نعوش، (1987)، ص6.

[377] عتمان، سعيد عبد العزيز. (2000). النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن. الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية. ص33 وما بعدها.

[378] السيوفي، قحطان. (2008). السياسة المالية في سورية. دمشق: سورية. وزارة الثقافة – الهيئة العامة السورية للكتاب. ص16.

[379] عتمان، (2000)، ص35.

الضـريبية لا بـدّ وأنْ تختلـف وفقـاً للتفـاوت بـين اختصاصـات هيئاتهـا المحليـة. وتـؤثر الفلسـفة الاجتماعيـة وخاصة ما يتعلق منها بالعدالة الاجتماعية تأثيراً واضحاً على النظام الضريبي. فنشأة التصاعد الضريبي قد ارتبطت تاريخياً بفلسفة اجتماعية ترفض التفاوت القائم في توزيع الدخول وتقضي بضرورة تضييق الهوة بين الطبقات الدخلية للمجتمع. ولكي يطبَّق التصاعد الضريبي وتمارس عناصر التشخيص في النظم الضريبية كان هذا الانتشار الواسع لاستخدام الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل[380].

وقد كان للضريبة أثر حاسم في تاريخ بعض الأمم، فهي السبب المباشر أو غير المباشر لنشوب أمهات الثورات العالمية[381]، ولاستقلال بعض الدول وتكوين دول جديدة، أو نشوء اتحادات بين بعض الدول. كما كان للضريبة الأثر الأكبر في تطوير سلطة النظام البرلماني في العالم[382]، حيث كان لتطور الضريبة أثره الواضح في تطور النظام البرلماني البريطاني الذي يُعَدُّ نموذجاً لغيره من الأنظمة الديمقراطية الغربية، فأعضاء البرلمان كانت لهم سلطة إقرار الضرائب بالإضافة إلى حق التصويت على الضريبة والموازنة عند إقرارها. مما أدى إلى منح البرلمان حق الرقابة على جميع أوجه النشاط الحكومي ومن ثم انتقل إلى الرقابة السياسية القوية والشاملة على المجالات كافة السياسية والاجتماعية والاقتصادية[383].

كما استخدمت الضريبة استخداماً سياسياً بحتاً: فتحت ظل الإمبراطورية الرومانية لم يكن شعب روما خاضعاً للضريبة بل خضعت لها الشعوب الأخرى التابعة للامبراطورية. وحالياً، عادة ما يعلن المرشحون للرئاسة في البلدان المتقدمة عن عزمهم تخفيف العبء الضريبي في حالة فوزهم في الانتخابات، الأمر الذي يؤثر في الكثير من المكلفين وبالتالي في الكثير من الأصوات[384].

وتتأثر العدالة الضريبية بالضغوط التي يتعرض لها أعضاء البرلمانات عند صياغة التشريعات

---

[380] دراز، وعتمان، (2002)، ص23.

[381] فقد كانت عدم المساواة الضريبية أبرز أسباب حدوث الثورة الفرنسية عام 1789م، كما شكل غياب الضرائب العادلة عنصراً فاعلاً في اندلاع الثورات الفرنسية والأمريكية، وفي روسيا الشيوعية.

[382] بشور، (1996)، ص 240 و241.

[383] الحلاق، (2018)، ص7.

[384] نعوش، (1987)، ص6.

الضريبية من قبل جماعات المصالح التي تتكون من دافعي الضرائب، وتعمل على تنظيم نفسها حماية لمصالحها، وتقوم بالضغط على نوابها في البرلمان للحصول على مكاسب ضريبية، يستوي في ذلك أنْ تكون هذه الجماعات من أصحاب رؤوس الأموال أو الأعمال أو من العمال. وبقدر تنظيمها وقدرتها على التأثير، يصدر التشريع الضريبي محققاً لها بعض الامتيازات على حساب الجماعات الأخرى[385].

وإذا كانت الطبقات الغنية هي التي تسيطر على السياسة العامة للدولة، فلا يمكن أنْ ننتظر منها فرض ضرائب مشددة على نفسها، وإنْ حصلت وتوفرت تلك الإرادة، فإنَّ مشكلة أخرى ستظهر: العدالة الضريبية تُشترى بالمال، فهي لا تتحقق في كثير من الأحيان إلا بتضحية الدولة بجزء من أموالها[386].

أما بالنسبة للنظام الاقتصادي السائد في الدولة، فيمكن أنْ يؤثر في قرار اختيار النظام الضريبي الملائم لتحقيق أهداف المجتمع ومكونات هذا النظام الضريبي[387]، حيث تنعكس النظم الاقتصادية انعكاساً مباشراً وفعالاً على هيكل النظم الضريبية. فالنظم الضريبية للاقتصاديات الرأسمالية تقف على طرف النقيض مع النظم الضريبية للاقتصاديات الاشتراكية نتيجة اختلاف دور الضريبة في الدولة، وبالتالي دور النظام الضريبي في تحقيق العدالة الاجتماعية والاستقرار الاقتصادي وتوجيه الموارد الاقتصادية فيما بين هذه الدول[388].

وتتسم النظم الضريبية المطبَّقة في الدول الاشتراكية بعدد من الملامح العامة من أهمها: ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة، وانخفاض الأهمية النسبية للضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين داخل الهيكل الضريبي السائد في أغلبية الدول الاشتراكية، وهذا ما أدى لاختلال العدالة الضريبية فيها. أما في المجتمعات الرأسمالية فيهدف النظام الضريبي إلى إعادة توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع وبما يتفق مع إيديولوجيات المجتمع، بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد توزيعاً عادلاً

---

[385] محمد، (2009)، ص311.

[386] نعوش، (1987)، ص136.

[387] المشهداني، أحمد اسماعيل ابراهيم. (2004). أثر العولمة على هيكل النظام الضريبي "الولايات المتحدة الأمريكية ومصر". ماجستير. كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد. بغداد: العراق. ص27 وما بعدها.

[388] عتمان، (2000)، ص31.

يرتضيه غالبية أفراد المجتمع. وتتدخل الدولة في المجتمعات الرأسمالية من خلال نظامها الضريبي في تعديل نظامها الضريبي عن طريق تعديل توزيع السوق للدخول والثروات بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية، والتي أصبحت ليست فقط أحد مبادئ النظام الضريبي بل هدفاً يسعى النظام إلى تحقيقه، وأصبح الاعتماد على الضرائب التصاعدية على مجموع الدخل الشخصي والتوسع في منح الإعفاءات العائلية والشخصية له مكان بارز في تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع[389].

بناء على ذلك، يختلف مفهوم العدالة الضريبية بين الدول تبعاً للعقيدة السياسية والاقتصادية لكل منها، فلا تنظر الدولة الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدولة الاشتراكية إليها. وهذا السبب، إضافة لصعوبة قياس الضريبة على كل مكلَّف من جهة أخرى، وتطور مفهوم الضريبة ذاته، أسباب جعلت من تحديد مفهوم العدالة الضريبية أمراً صعباً، وعرضة للتطور – كما قلنا سابقاً –[390].

المطلب الثاني

قواعد الضريبة المثلى في الفكر المالي

تبلورت قواعد الضريبة المثلى بمرورها بثلاث مراحل: ما قبل آدم سميث، وقواعد آدم سميث، وما بعد آدم سميث.

وسنتحدث عن هذه القواعد في كل مرحلة من هذه المراحل، بالإضافة إلى تصنيف هذه القواعد، ضمن فرع مستقل.

الفرع الأول

قواعد الضريبة المثلى قبل آدم سميث

تُعَدُّ قاعدة المشروعية أول قاعدة تأكدت تاريخياً للضريبة المثلى، وهي تعني موافقة البرلمان على الضريبة

---

[389] عثمان، (2000)، ص26 وما بعدها.

[390] العكام، (2018)، ص186.

قبل فرضها[391]. وتعتبر حالياً مبدأً دستورياً راسخاً لدى جميع الدول[392]. فمثلاً، نص دستور **الجمهورية العربية السورية**[393] على أنْ "لا تُفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون"[394]. وأنَّ "أداء الضرائب والرسوم والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون"[395].

وينص الدستور **المصري** على أنه: "لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون"[396].

وفي **لبنان**، ينص الدستور على أنْ: "تُفرض الضرائب العمومية ولا يجوز إحداث ضريبة ما وجبايتها في الجمهورية اللبنانية إلا بموجب قانون شامل تُطبَّق أحكامه على جميع الأراضي اللبنانية دون

---

[391] فرهود، محمد سعيد. (2004، أ). الضريبة المثلى، مجلة بحوث جامعة حلب "سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية"، العدد: 38. ص164. حلب: سورية. جامعة حلب.

وهنا نشير إلى أنَّ اختصاص السلطة اللائحية في المجال الضريبي انحصر في نطاق ضيق واختلف من وقت لآخر ومن دولة إلى أخرى.

ومن المقرر في قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر أنَّ الاختصاص البرلماني بتقرير فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغائها له وحده، لا يجوز أنْ تتنازل عنه السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية بتفويض منها.

ولقد أكدت المحكمة على عدم مشروعية ذلك التفويض في العديد من أحكامها، منها القضية رقم /232/ لسنة /26/ قضائية "دستورية"، جلسة 2007/4/15. راجع في ذلك: محمد، (2010 ب)، ص8.

[392] العكام، (2018)، ص156.

[393] الفقرة الأولى من المادة الثامنة عشرة من الدستور الصادر عام 2012.

[394] جاء في أحد مبادئ المحكمة الإدارية العليا في سورية أنَّ الدستور نص على أنه لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها إلا بقانون، وبالتالي فإنه لا يجوز للجهات الإدارية أنْ تبحث عن مطارح لزيادة الضريبة بقرار إداري خلافاً لأحكام الدستور. وإذا كانت الجهات الإدارية قد وجدت أنَّ الرسوم والضرائب المفروضة سابقاً لم تَعُدْ تتلاءم مع الزمن الحالي والأسعار الحالية وهبوط قيمة النقد ومع الفائدة التي يجنيها المرخص له لقاء إشغاله الكشك، فإنها عليها أنْ تعمد لاستصدار التشريع اللازم لسد الثغرات والنواقص وتعديل النصوص القانونية لفرض رسوم جديدة تتلاءم مع التطور الجديد. وأنَّ ما فعلته الجهة الإدارية المدعى عليها بفرض رسوم جديدة تحت مسميات أخرى دون نص قانوني جاء مخالفاً لأصول القانون ويعتبر باطلاً بطلاناً مطلقاً، ويجب عليها ردّ ما استوفته دون وجه حق مع فوائده القانونية وعليها عدم معارضة المدعي بما يطالب به من رسوم غير مترتبة قانوناً.

وجاء في حكم آخر لها أنَّ طرح التكاليف بالضرائب مما تستقل به السلطة التشريعية فلا يجوز إنشاء ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، الأمر المفتقد في الحالة المعروضة فما عهد به إلى السلطة التنفيذية لا يتعدى تحديد التعرفة والأجور إلى ما يجاوزها من فرض ضريبة أو تكليف برسم ومن هنا كانت مبادرة السلطة التنفيذية في هذا الخصوص غير مرتكزة على أساس من القانون.

راجع في ذلك: المهايني، مصباح نوري. (2005). مبادئ القضاء الإداري؛ اجتهادات المحكمة الإدارية الإدارية العليا في أربعين عاماً 1959 – 2000، ج:2، دمشق: سورية. مؤسسة النوري. ص414.

[395] المادة /41/ من الدستور.

[396] المادة الثامنة والثلاثون من الدستور الصادر عام 2014.

استثناء"[397]. كما ينص على أنه: "لا يجوز تعديل ضريبة أو إلغاؤها إلا بقانون"[398].

الفرع الثاني

قواعد الضريبة المثلى لدى آدم سميث

ينسب بعض الباحثين قواعد آدم سميث في الضريبة المثلى إلى كتّاب سابقين عليه. وإذا كان هناك من يشكك بأنَّ "**آدم سميث**" هو أول من وضع قواعد الضريبة، فإنَّ الجميع متفق على أنَّ "سميث" هو أول من وضعها في صيغة مفصلة متماسكة واضحة حاسمة، في كتابه المشهور "**ثروة الأمم**". وكان قصده من ذلك التوفيق بين مصلحتين متعارضتين هما: مصلحة الخزانة، ومصلحة المكلف. وعلى الدولة أنْ تلتزم بهما عند فرض الضرائب. وقد نظر التقليديون إلى هذه القواعد نظرة احترام وتقدير، حتى أطلقوا عليها "**دستور الضرائب**" أو "**إعلان حقوق الممول**"[399]. وهذه القواعد هي[400]:

أولاً – قاعدة العدالة:

يرى آدم سميث أنه يجب على رعايا الدولة أنْ يساهموا في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في حماية الدولة. فسميث يرى تحقق العدالة الضريبية في ثلاثة أمور:

الأولى: أنَّ العدالة تقاس بالمقدرة النسبية، وهذه المقدرة النسبية يعبِّر عنها الدخل وليس رأس المال أو الإنفاق، وقد قَصد بـ "الدخل" عوائد عوامل الإنتاج وهي الريع والأجور والأرباح.

والثانية: أنَّ الأصل هو عمومية الضريبة، بمعنى أنَّ كل من حصل على دخل، يخضع للضريبة.

---

[397] المادة /81/ من الدستور الصادر عام 1926 والمعدلة بالقانون الدستوري الصادر في 1947/1/21م.

[398] المادة /82/ من الدستور الصادر عام 1926.

[399] فرهود، (2004، أ)، ص165.

[400] راجع في ذلك: شباط، يوسف. (2009). المالية العامة والتشريع المالي، ج:1. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق. ص243 وما بعدها.
– فرهود، (2004، أ)، ص165 وما بعدها.
– محمد، (2009)، ص303 وما بعدها.
– القيسي، (2000)، ص128 وما بعدها.

والثالثة: أنه – وتطبيقاً لقاعدة العدالة الضريبية – هناك إمكانية إعفاء المعدمين وذوي الدخول الضئيلة جداً من الضريبة.

ثانياً – قاعدة اليقين:

تعني هذه القاعدة أنه يجب صدور التشريع الضريبي واضحاً، بحيث يمكن للممول أنْ يَعلم التزاماته الضريبية على نحو مؤكَّد، على أنْ يكون التزامه بأداء الضريبة لاحقاً على صدور التشريع.

لذلك ينبغي أنْ يكون واضحاً للمكلف طريقة تسديد الضريبة، ووقت الوفاء بها، ومبلغها. ومن ثم فإنَّ أياً من المكلفين يستطيع أنْ يقارن بين ما يدفعه هو من مبلغ الضريبة وما يدفعه الآخرون. وإذا ما فرضت عليه إدارة الضرائب ضريبة أكثر مما يجب عليه استناداً إلى قاعدة العدالة فإنه يتظلم من ذلك. وبذلك ربط آدم سميث بين قاعدتي العدالة واليقين.

ثالثاً – قاعدة الملاءمة:

وتقتضي هذه القاعدة أنْ تُجبى الضريبة من حيث الطريقة وميعاد التحصيل في أنسب الأوقات للممول بما يتفق مع طبيعة نشاطه وبالشكل الملائم للقدرة المالية للمكلف، والتخفيف قدر المستطاع من وقْع ثقلها. وينبني على ذلك ألا تقوم إدارة الضرائب عند تحصيل هذه الضرائب بإجراءات تعسفية، وألا تتدخل في الشؤون الخاصة للممول إلا بالقدر المناسب لهذا التحصيل، وألا تعتمد الضرائب التي ينجم عنها مشاكل إدارية أو تثير سخط المكلفين.

رابعاً – قاعدة الاقتصاد:

ويقصد بذلك أنْ يتم تحصيل الضريبة بأيسر وأسهل الطرق بحيث تكون نفقات جباية الضرائب أقل ما يمكن، أيْ أنْ يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وما يدخل خزانة الدولة في حده الأدنى. وهذا يعني أنَّ الدولة – وهي تختار طريقة التحصيل وميعاده – أنْ تتم ذلك بحيث تكلّف الخزانة العامة أقل نفقة عامة ممكنة، فلا تكثر الدولة من استخدام موظفي الجباية ولا تتكلف كثيراً في استعمالات السجلات والأوراق

وغيرها[401].

ولقد حاول بعض الكتّاب إيجاد قواعد تكميلية أو إضافية إلى قواعد آدم سميث. ومن القواعد التكميلية ما وضعه **Sismondi** والتي تتلخص في أنَّ كل ضريبة يجب ألا تقع إلا على الدخل، لا على رأس المال؛ وعلى صافي الدخل، لا على جملة الناتج؛ وأنَّ الضرائب يجب ألا تمس الدخل الضروري لحياة المكلف. كما يجب ألا تبلُغ من الجسامة بحيث تغري أصحاب الثروات بالتهرب منها. ومن القواعد الإضافية: الوفرة، والغزارة، والمرونة، وعدم الجمود، والبساطة[402].

الفرع الثالث

قواعد الضريبة المثلى بعد آدم سميث

اتفق فقهاء المالية العامة على قواعد آدم سميث الأربع، لكن بعضهم حاول أنْ يؤصّلها ويعمّقها ويجد تطبيقات لها، وأضاف بعضهم عليها قواعد أخرى، منطلقاً من فلسفة معينة، فقام بتعميق قواعد آدم سميث وربطها بالواقع العملي فأوجد لها تطبيقات واستثناءات كما يأتي[403]:

أولاً – قاعدة العدالة:

قالوا إنه يُشترط لتطبيق قاعدة العدالة تطبيق قاعدة العمومية (بنوعيها الشخصية والمادية)، ووحدة الضريبة (أو تعددها)، وبعض الإعفاءات، والمساواة أمام الضريبة، والعدالة الضريبية بالمفهوم الحديث القائم على التحليل الاقتصادي والاجتماعي.

---

401 في هذا المعنى، يتحدث "**مونتسكيو**" بقوله: (يجب أنْ تكون الضرائب من سهولة التحصيل ومن وضوح الوضع ما لا يستطيع من يجبونها أنْ يزيدوها أو ينقصوها معه). انظر في ذلك: مونتسكيو، (1953). روح الشرائع، ج:1. ترجمة: عادل زعيتر. القاهرة: مصر. دار المعارف. ص503.

402 محمد، (2009)، ص305.

403 راجع في ذلك: فرهود، (2004، أ)، ص 167 وما بعدها.

وراجع أيضاً: عوض الله، زينب حسين. (1998). مبادئ المالية العامة. بيروت: لبنان. الدار الجامعية للطباعة والنشر. ص126 وما بعد.

ثانياً – قاعدة اليقين:

إنَّ تدعيم تطبيق قاعدة اليقين يقتضي ثبات الضريبة واستقرارها، ومن ثم ثبات النظام الضريبي واستقراره، وهو ما يعني ثبات كل من مطرح الضريبة ومعدلها وطرق تحصيلها فلا تخضع لتعديلات إلا في أضيق الحدود وعند الضرورة، لأنَّ كثرة التعديلات ضارة لكل من المكلف والنشاط الاقتصادي. ولا بدَّ أنْ يتم نشر القوانين والقرارات الإدارية المتعلقة بالضريبة لتصبح في متناول المكلفين ليعرفوا ما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات. فثبات الضريبة مدة طويلة يؤدي إلى تعوّد المكلف على دفعها وتخفيف عبئها عليه وشعوره بعدالتها لأنه يعتبرها نفقة من نفقاته. ولا شك أنَّ عدم وضوح الضريبة وكثرة تعديلاتها غير الضرورية يُبعد الضريبة عن اليقين ويؤدي إلى كثرة النزاعات والفساد.

ثالثاً – قاعدة الملاءمة:

تم نقل هذه القاعدة إلى التطبيق العملي فكان لها ثلاثة تطبيقات، هي:

1 – أفضل ميعاد لدفع الضريبة هو وقت حصول المكلف على الدخل. وذهب البعض إلى أنَّ أفضل الضرائب على رأس المال هي الضرائب على التركات؛ لأنَّ التركات عبارة عن ثروات تؤول إلى أشخاص معينين بمناسبة وفاة شخص ما، ويحصلون عليها من دون تعب أو مشقة، ومن ثم فإنَّ فرض الضريبة هنا لا تجعلهم يشعرون بعبئها.

2 – قاعدة الحجز عند المنبع: وتتميز بأنها تقلل من فرص التهرب الضريبي، كما تخفف عبء الضريبة على المكلف، ومن ثم تُعتبر أكثر ملاءمة له.

3 – تفضيل الضرائب على الاستهلاك على الضرائب على الدخل: لأنَّ هذه الضرائب – وهي تنتقل إلى المستهلك وتندمج في ثمن السلعة أو الخدمة – تُدفع من قِبل المستهلك مجزأة فلا يشعر بوطأتها.

رابعاً – قاعدة الاقتصاد:

تطبيقاً منهم لقاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية، أوجدوا ثلاث قواعد فرعية هي:

1 – تقليل نفقات المكلف عند دفعه الضريبة: بمعنى أنه لا يجب أنْ يُنظر إلى هذه القاعدة من وجهة نظر الدولة فحسب، بل يجب أنْ يؤخذ في الاعتبار أيضاً التضحية التي يتحملها المكلف عند دفعه الضريبة إضافة إلى مبلغها الذي يدفعه للخزانة العامة. ومن ثم فإنه يجب أنْ يؤخذ في الاعتبار النفقات التي يتكبدها المكلف والوقت الذي يقضيه عند انتقاله إلى مقرِّ الإدارة الضريبية من أجل تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم توضيحات لمراقب الدخل بالنسبة لميزانيته ومستنداته وأرباحه ولرفع تظلمه والطعن في القرارات الإدارية.

2 – عدم فرض ضريبة على الدخل الزراعي: نظراً لأنَّ تكاليف الدخل الزراعي مرتفعة غالباً، خصوصاً حينما تكون ملكية الأرض الزراعية مفتتة.

3 – إعفاء الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة: تطبيقاً لقاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية، ونظراً لكثرة أعداد أصحاب الدخل المحدود، وضعف دخولهم، ومن ثم قلة مبالغ الضريبة المجباة منهم بحيث تقل أو تساوي نفقات جبايتها. وإذا كان هذا الإعفاء يجِدُ مصدره أساساً في قاعدة العدالة الضريبية، فإنه يجِدُ مصدره المكمّل أيضاً في قاعدة الاقتصاد، وهذا يبيِّن مدى الترابط بين قواعد الضريبة.

الفرع الرابع

تصنيف قواعد الضريبة المثلى

يمكننا تصنيف القواعد الضريبية المثلى في ثلاثة أقسام[404]:

أولاً – قواعد ضريبية تحقق مصلحة المكلف:

أهم هذه القواعد: المشروعية، والعدالة الضريبية، والعدالة الاجتماعية، واليقين، والملاءمة في الدفع، والاقتصاد في نفقات الجباية، ووحدة الضريبة أو تعددها، وثبات الضريبة، والحجز عند المنبع، ومبدأ المساواة وعدم التمييز، ومبدأ الحرية، وفرض الضريبة حسب المقدرة التكليفية، والإقليمية، وعدم رجعية

[404] فرهود، (2004، أ)، ص173 وما بعدها.

القانون الضريبي، ومبدأ المواجهة بين المكلف والإدارة الضريبية، والإنتاجية الضريبية، والثبات والحياد أو التدخل الضريبي.

ثانياً – قواعد ضريبية تحقق مصلحة الخزانة:

أهم القواعد التي تهم الخزانة العامة: الحصيلة، والملاءمة من وجهة نظر الخزانة، والاقتصاد في نفقات الجباية، وثبات الضريبة، والحجز عند المنبع، وضرورة الضريبة، والمرونة، والإنتاجية، والحياد أو التدخل الضريبي.

ثالثاً – قواعد ضريبية تحقق مصلحة الدولة:

المشروعية، والعدالة الضريبية، والعدالة الاجتماعية، والاقتصاد في نفقات الجباية، والعمومية المادية والشخصية، ووحدة الضريبة أو تعددها، وثبات الضريبة، والحجز عند المنبع، ومبدأ المساواة وعدم التمييز، والحرية، وضرورة الضريبة، والسنوية، وفرض الضريبة حسب المقدرة التكليفية، والإقليمية، وعدم رجعية القانون الضريبي، ومبدأ المواجهة بين المكلف والإدارة الضريبية، والحياد أو التدخل الضريبي، وتحقيق التشغيل الشامل في البلاد الرأسمالية، وتحقيق الخطة الاجتماعية والاقتصادية في الدول التي ما تزال تتبع نظام التخطيط الشامل، وتحقيق التنمية الاقتصادية في البلاد النامية.

وسنوضح فيما يأتي بعض هذه المفاهيم:

1 – عمومية الضريبة:

لكي تكون الضريبة عادلة يجب أنْ تكون عامة[405]، ويُقصد بمبدأ عمومية الضرائب أنْ يساهم أعضاء الجماعة في تحمل الأعباء العامة تبعاً للمقدرة التكليفية لكل منهم عن طريق ما يملكون من أموال أو ما

---

[405] محمد، (2009)، ص 310.

والواقع أنَّ مبدأ عمومية الضريبة كان يفسَّر تفسيراً ضيقاً عندما كان دور الضريبة يقتصر على الوظيفة المالية. أما بعد أنْ أصبح للضريبة دور اجتماعي، فقد صار لمبدأ عمومية الضريبة مدلولاً آخر، بحيث لم يعد هناك تعارض بينه وبين الإعفاءات الضريبية. راجع في ذلك: الشاوي، خالد. (1975). نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، ط:1. بنغازي: ليبيا. منشورات جامعة بنغازي. ص104.

يحصلون عليه من دخول أو عن طريق ما ينفقونه على الاستهلاك[406]. فالضريبة وفقاً لهذا المبدأ يجب أنْ تكون عامة يخضع لها جميع الأشخاص وجميع الأموال. فالعدالة تقتضي أنه حينما يستفيد كل الأفراد من الإنفاق العام للدولة على المرافق والخدمات العامة فيجب أنْ يخضع هؤلاء الأفراد للضرائب التي تفرضها الدولة[407].

ويقتضي تطبيق عمومية الضريبة عدم إعفاء فئة من الضريبة دون سبب يعود أثره على المجتمع كله من هذا الإعفاء، فمبدأ العدالة الضريبية ينبذ امتياز فئة من الناس بالإعفاء من الضريبة لاعتبار يتعلق بذواتهم أو صفاتهم الشخصية، دون أنْ يعود ذلك على المجتمع بنفع مباشر[408].

ويرى البعض أنَّ مبدأ العمومية يقتضي سريان الضريبة على جميع المواطنين حسب ما يتوافر لديهم من عناصر الإخضاع، بحيث يصعب إرجاء أدائها والتهرب منها بصورة مشروعة أو غير مشروعة. كما يتعذر نقل عبئها بصورة تؤدي إلى انحرافها عن بلوغ أهدافها، فضلاً عن ضرورة توافر انخفاض حساسية المكلف تجاهها وضآلة شعوره بها، الأمر الذي لا يمكن تحقيقه إلا باعتدال أسعارها[409].

وتنقسم عمومية الضريبة إلى عمومية شخصية وعمومية مادية.

أ – العمومية الشخصية للضريبة:

ويُقصد بها التزام كل المواطنين المقيمين في الدولة وخارجها (إذا كانت لهم أموال فيها) والأجانب المقيمين فيها، بدفع الضرائب المقررة على أموالهم وأنشطتهم إلى الدولة[410].

ولتفسير هذا المفهوم الغامض، فقد استُند إلى معيارين: معيار التبعية السياسية، ومعيار التبعية الاقتصادية.

---

[406] فرهود، (2004، ب)، ص8.

[407] موسى، (2011)، ص92.

[408] محمد، (2009)، ص310.

[409] راجع في ذلك: البطريق، (1984)، ص43 وما بعدها.

[410] الدوري، (2009)، ص38.

– معيار التبعية السياسية:

أي أنْ تَفرض الدولة الضريبة على جميع رعاياها الذين يتمتعون بجنسيتها أينما كانوا، سواء أكانوا مقيمين داخل حدودها أم في الخارج، وبغض النظر عن مواقع أموالهم أو مكان مزاولة نشاطهم. وقد تم انتقاد هذا المعيار من ناحيتين[411]:

الأولى – من ناحية العدالة الضريبية:

قد يؤدي تطبيق هذا المعيار إلى الازدواج الضريبي بالنسبة للوطني الذي يعمل في الخارج. فدولة جنسيته تطاله بالضريبة، والدولة الأجنبية التي يعمل فيها تطاله بالضريبة ذاتها، فيزداد العبء الضريبي عليه.

الثانية – من الناحية الإدارية:

يصعب على الإدارة المالية الموجودة في دولة ما أنْ تتبع الشخص الخاضع للضريبة في أملاكه الموجودة في دولة أخرى، أو في دخله الذي يحصل عليه في الخارج، أو في إنفاقه على الاستهلاك في دولة أخرى. كما أثبتت الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية لمنع الازدواج الضريبي أنها ليست بذات فاعلية، فالمنطق يقول أنَّ الدولة تبذل جهودها في سبيل تطبيق ضريبة تعود بعائدها عليها، لا أنْ تبذل جهدها هي ثم يعود العائد لدولة أخرى.

– معيار التبعية الاقتصادية:

وفقاً لهذا المعيار، فإنَّ الدولة المختصة بفرض الضريبة هي التي يساهم فيها الشخص في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، أي الدولة التي يقع فيها المال الخاضع للضريبة أو التي يحصل فيها على الدخل أو التي ينفق فيها على الاستهلاك. فإذا ما اعتبرت دولة ما الجنسية هي الوطن الأول للشخص، فإنَّ الدولة التي يساهم الشخص في حياتها الاقتصادية والاجتماعية تعتبر بالنسبة له وطنه الثاني[412].

---

[411] فرهود، (2004، ب)، ص8 وما بعدها.

[412] فرهود، (2004، ب)، ص 208.

ويتنازع مبدأ التبعية الاقتصادية مبدآن في التطبيق: إما مبدأ الموطن (أو الإقامة)، وإما مبدأ الإقليمية:

- **مبدأ الموطن أو الإقامة:** يقصد به الموطن أو الإقامة المعتادة، وهو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة بنيّة الاستقرار وتتركز فيه مصالحه الرئيسية[413].

وقد وَجد هذا المبدأ تبريره في أنَّ من يتوطن أو يقيم عادة في دولة ما عليه أنْ يشارك مواطنيها في تحمل أعبائها. ومع ذلك فقد أثيرت عدة اعتراضات عليه:

- قد ينتج عن هذا المبدأ ازدواج ضريبي وصعوبات إدارية.
- هناك دخول كثيرة يحصل عليها في دولة ما أشخاص غير متوطنين ولا يقيمون إقامة معتادة فيها.
- إذا ما ذهبنا إلى أنَّ فرض ضريبة الدخل استناداً لهذا المبدأ، يشمل أيضاً الدخل الناجم عن دولة المصدر، فإنَّ ذلك يضر بالاستثمار الأجنبي الذي تسعى الدول عادة لتشجيعه[414].

- **مبدأ إقليمية الضريبة:** وفقاً لهذا المعيار، تُخضِع الدولة لنظامها الضريبي كل دخل يكون مصدره إقليم الدولة، وبغض النظر عن جنسية المكلف أو موطنه، إذ تتخذ من الأموال الموجودة داخل إقليم الدولة مطرحاً لها، أو يتحدد هذا المطرح على أساس التصرفات أو الوقائع التى تتم داخل حدود الدولة، سواء كان القائم بها أو المستفيد منها وطنياً أم أجنبياً[415].

وقد ظهرت أهمية هذا المبدأ في تقرير خبراء عصبة الأمم المتحدة في /3/ نيسان 1923، حيث أشار هذا التقرير إلى أحقيّة دولة مصدر الدخل في الضرائب التي يدفعها الشخص الأجنبي، وذلك بالقدر

---

[413] لم تأخذ الأنظمة الضريبية بفرض الضريبة استناداً لمبدأ الإقامة العارضة، فمن يسافر إلى دولة ما ويقيم في فندق أو في شقة مفروشة لفترة معينة يصعب فرض ضريبة دخل عليه، أو أنَّ الدولة لا تريد فرض هذه الضريبة عليه لاعتبارات تتعلق بتشجيع السياحة أو الاستثمار الأجنبي، وإنْ كان لا يصعب على الدولة أنْ تصل بضرائبها على أمواله، خصوصاً ما كان فيها من أمواله غير المنقولة، وعلى إنفاقه على الاستهلاك.

[414] فرهود، (2004، ب)، ص209.

[415] محمد، (2009)، ص442.

الذي أسهمت به الدولة في تكوين دخله[416]. وينجم هذا المبدأ عن استقلال الدولة وسيادتها فوق أراضيها[417]، وقد تم تبرير هذا المبدأ بما يلي[418]:

➢ الأصل في أي قانون، ومنه قانون الضريبة، أنْ يقتصر نفاذه ضمن حدود الدولة التي أصدرته، وألا يتعداه إلى أقاليم دول أخرى، لأنَّ الدولة ليس لها سلطان في تلك الأقاليم.

➢ إنَّ تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة، يتلافى عيب مبدأ الجنسية أو مبدأ الموطن أو الإقامة المعتادة من حيث قضائه على الازدواج الضريبي في الدولة.

➢ إنَّ تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة يتلافى العيب الذي يثيره تطبيق مبدأ الجنسية من حيث الصعوبات الإدارية. فمبدأ التبعية السياسية – كما ذكرنا – يتطلب فرض الضريبة على مادة خاضعة للضريبة أو نشاط خاضع للضريبة تحقق خارج حدود الدولة، والحصول على معلومات عن هذه المادة أو هذا النشاط يصعب إدارياً، حتى مع وجود معاهدات منع الازدواج الضريبي. ومن ثم فإنَّ تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة يبتعد عن هذا العيب.

وعلى الرغم من هذه المزايا لمبدأ الإقليمية، فإنه لاقى انتقادات عديدة، هي[419]:

➢ إنَّ تطبيق إقليمية الضريبة على إطلاقه قد يؤدي إلى إحدى النتيجتين المتقابلتين:

فمن ناحية، نجد المكلَّفين الذين حصلوا على دخول لم تخضع للضريبة في الخارج، ومن ثم لا تخضع للضريبة استناداً لمبدأ الإقليمية، وبذلك تخسر الدولة جزءاً من إيراداتها الضريبية. ومن **ناحية ثانية**، نجد أنَّ بعض الأجانب الموجودين في إقليم الدولة يخضعون للضريبة، مع أنَّ من صالح الدولة أنْ يُعفوا من الضريبة.

---

[416] الحلاق، (2018)، ص57.

[417] المهايني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة. (2007). المالية العامة. ط:2. دمشق: سورية. جامعة دمشق مركز التعليم المفتوح. ص279.

[418] فرهود، (2004، ب)، ص 209 وما بعد.

[419] المرجع السابق، ص 210 وما بعد.

➢ إنَّ الشخص المقيم في دولة ما إقامة دائمة ويحمل جنسية دولة أخرى، فأولى له أنْ تبقى له رابطة مع الدولة التي يحمل جنسيتها عن طريق تطبيق المعيار السياسي عليه حتى ولو كانت أمواله كلها في الخارج، وليس قطع هذه العلاقة عن طريق تطبيق معيار إقليمية الضريبة.

➢ يصعب أحياناً تحديد المكان الذي تتحقق فيه بعض الدخول كدخول الأسهم والسندات، ومن ثم يصعب تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة عليها.

لكن كل هذه الانتقادات لم تثنِ فقهاء القانون وعلماء الاقتصاد والمالية العامة والضرائب عن تأييدهم لمبدأ إقليمية الضريبة. كما أخذت به العديد من التشريعات الضريبية.

ففي **الجمهورية العربية السورية**، جعل قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 الأصل هو إقليمية الضريبة، يستثنى من ذلك ضريبة الرواتب والأجور حيث يخضع للضريبة أيضاً من حصل على راتب أو أجر من خزينة عامة سواء أكان مقيماً في سورية أم في الخارج. وأخذ المشرع بمبدأ الإقليمية بالنسبة لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، حيث يخضع للضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة "أرباح، عوائد، فوائد، جوائز سحب، جوائز تسديد، أسهم مجانية"، الناشئة عن أسناد الدَّين والقروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية، والتي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي في الأراضي السورية. كما أخذ بمبدأ الجنسية بالنسبة للأسهم والسندات المملوكة من سوريين.

أما في **جمهورية مصر العربية**، فقد أخذ المشرع بمبدأ الإقليمية، حيث نصت المادة /6/ من قانون الضريبة على الدخل الصادر عام 2005 على أنْ "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر"[420].

---

[420] بحسب المادة /2/ قانون الضريبة على الدخل رقم /91/ لسنة 2005، يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:
أ – إذا كان له موطن دائم في مصر.
ب – المقيم في مصر مدة تزيد على /183/ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.
ج – المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

فبالنسبة إلى توزيعات الأرباح[421]، فقد أخذ المشرع بمبدأ الإقليمية بالنسبة للضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية سواء تحققت هذه التوزيعات في مصر أو في الخارج وأياً كانت الصورة التي يتم بها التوزيع.

وتنص المادة /56/ من هذا القانون[422] على أنْ: "تخضع للضريبة بسعر (20%) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها".

وتنص المادة /56 مكرر/ منه[423] على أنْ: "تخضع للضريبة بسعر (10%) دون خصم أي تكاليف توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أو الأشخاص بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعي غير المقيم، والشخص الاعتباري المقيم وغير المقيم، بما في ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر ..".

من هذه النصوص نجد أنَّ المشرع المصري قد أخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية في فرض الضريبة. إلا أنه بالنسبة للشخص الاعتباري فقد ميَّز المشرع في المادة /47/ من القانون /91/ لسنة 2005 بين الشخص الاعتباري المقيم والشخص الاعتباري غير المقيم، حيث أخضع للضريبة على الدخل في مصر كافة الدخول التي يحققها الشخص الاعتباري من مصر أو خارجها وفقاً لمبدأ عالمية الإيراد، أما الشخص

---

[421] بحسب المادة الأولى من القانون /91/ لعام 2005، فإنه يقصد بتوزيعات الأرباح أي دخل مستمد من الأسهم أو الحصص، بما في ذلك أسهم التمتع، وأسهم التعدين، وأسهم التأسيس أو أية حقوق أخرى تعطي حق المشاركة في الأرباح، سواء كانت هذه التوزيعات نقدية أو أسهم مجانية أو على شكل سندات أو حصص تأسيس أو على أية صور أخرى.

[422] المعدلة بالمادة الثانية من القانون /101/ لعام 2012.

[423] والتي أضيفت وألغيت عدة مرات ثم استبدلت مؤخراً بموجب القانون /199/ لعام 2020.

الاعتباري غير المقيم فلا تخضع للضريبة في مصر إلا إيرادته المحققة من خلال منشأة دائمة في مصر وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية.

كما أخذ قانون الضريبة على العاملين المصريين بالخارج رقم /208/ لسنة 1994 – قبل القضاء بعدم دستوريته – بمعيار التبعية السياسية، حين فرض هذه الضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمها التي يتقاضاها العاملون المصريون العاملون في الخارج ممن يزاولون عملاً لدى الغير يتوافر فيه عنصر التبعية.

وفي **لبنان** أخذ المشرع بمبدأ الإقليمية بالنسبة للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية حيث تنص المادة الثالثة من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 – المتضمن قانون ضريبة الدخل – على أنْ: "تفرض الضريبة باسم الأشخاص الحقيقيين والمعنويين، المقيمين في الأراضي اللبنانية أو في الخارج، على مجموع الأرباح التي يحققونها في لبنان".

كما أخذ بمبدأ الإقليمية بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد، وهذا ما تفيد به المادة /46/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والتي نصها: "تتناول الضريبة الرواتب والأجور والتعويضات والمخصصات ومعاشات التقاعد، العامة والخاصة والمخصصات لمدى الحياة، التي تترتب في الأراضي اللبنانية على:

1 – صندوق عام، إلى كل شخص مقيم في لبنان أو في الخارج.

2 – صندوق خاص، إلى كل شخص مقيم في لبنان، وكذلك إلى كل شخص مقيم في الخارج لقاء خدمات أدّيت في لبنان"[424].

---

[424] يُفهم من نص هذه المادة أنَّ الضريبة تطال الرواتب والأجور التي تترتب في لبنان أو في الخارج حتى وإنْ كانت تلك الرواتب والأجور لقاء خدمات أُديت في لبنان.

لكن بعض ممثلي الشركات الأجنبية قد يتخذون محل إقامة لهم في لبنان ويمارسون جزءاً غير قليل من أعمالهم في الخارج بحيث لا تكون هذه الإقامة لمجرد الراحة والاستجمام، بل أيضاً للقيام ببعض النشاطات المتعلقة بمهمتهم كوضع المخططات وإجراء الدراسات والقيام بالمراسلات والاتصالات اللازمة. ففي هذه الحالة لا يمكن اعتبار الأعمال المذكورة خارج نطاق مهمتهم وإنما هي على العكس، تُعتبر خدمات أُديت في لبنان وتكون المبالغ العائدة لها خاضعة للضريبة في لبنان بأكمله، من حيث المبدأ. إنما يمكن لممثلي الشركات الأجنبية الذين يكونون في مثل هذا=

بينما أخذ المشرع بمبدأ الجنسية بالنسبة للضريبة على الأسهم والسندات المالية اللبنانية، وبمبدأ الإقامة بالنسبة للضريبة على الأسهم والسندات المالية الأجنبية حيث تخضع للضريبة بحسب المادة /77/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 جميع الأسهم الأجنبية وسندات الدين الأجنبية الخاصة والعامة التي يملكها أشخاص حقيقيون أو معنويون يقيمون في لبنان، أجانب كانوا أو لبنانيين. ويقوم باقتطاع الضريبة لحساب الخزينة أي شخص حقيقي أو معنوي يتولى في الأراضي اللبنانية دفع ريع الأسهم والسندات المذكورة.

أما بالنسبة لرسم الانتقال على الأموال المنقولة وغير المنقولة فقد أخذ المشرع بكل من مبدأ الإقليمية ومبدأ الجنسية ومبدأ الإقامة، وهو ما يستفاد من المادة الثالثة من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959 والتي تنص على أنْ: "يتناول الرسم:

أ – جميع الأموال المنقولة وغير المنقولة الموجودة في لبنان والمنتقلة من لبناني أو أجنبي أياً كان محل إقامته.

ب – جميع الأموال المنقولة وغير المنقولة الموجودة في الخارج والمنتقلة من لبناني مقيم في لبنان.

ج – جميع الأموال المنقولة وغير المنقولة الموجودة في الخارج والمنتقلة من أجنبي مقيم في لبنان".

ب – العمومية المادية للضريبة:

وتعني أنْ تشمل الضريبة سائر أموال الشخص المنقولة وغير المنقولة ما دامت موجودة أو يجري تداولها على التراب الوطني للدولة[425]، بحيث تدفع الضريبة متى توافرت شروط معينة. وأهم هذه الشروط هي[426]:

– الركن القانوني: لا بدّ من وجود قانون يحدد المادة الخاضعة للضريبة سواء أكان ذلك رأس المال أم

=الوضع أنْ يتقدموا من الدوائر المالية بطلب إخراج وارداتهم التي تحققت في لبنان ودفعت عنها الضريبة في مكان تحققها عن نطاق الضريبة اللبنانية، على أنْ يشفعوا طلبهم بإفادات ثبوتية مصدقة من السلطات المالية المختصة في الخارج، وذلك للحؤول دون خضوع المكلف إلى الازدواج الضريبي. انظر في ذلك: فرحات، فوزي. (1997). المالية العامة – التشريع الضريبي العام، ط:1. بيروت: لبنان. منشورات بحسون – دار المنال. ص272.

[425] شباط، (2009)، ص240.

[426] فرهود، (2004، ب)، ص 214.

الدخل أم الإنفاق.

– تحقُّق الواقعة المنشئة للضريبة: وهو وجود رأس المال أو إيراده لدى المكلَّف، أو تحقُّق الدخل خلال فترة معينة، أو إنفاق الدخل.

– تحقُّق الضريبة: أي صدور قرار من الإدارة الضريبية يحدد المبلغ الواجب دفعه من كل ممول بالذات.

وقد تأصل هذا المبدأ بعد قيام الثورة الفرنسية، فالمادة /13/ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر عام 1789م تشير إلى أنَّ الضريبة العامة يجب أنْ توزَّع بالتساوي بين جميع المواطنين بحسب مقدرتهم.

ويظهر من النصوص القانونية الضريبية في كل من سورية ومصر ولبنان أنه يكفي توافر الركن القانوني والواقعة المنشئة للضريبة لنشوء دين الضريبة في ذمة المكلَّف. أما تحقق "**ربط**" الضريبة فهو أمر إجرائي يتعلق بالمكلف والإدارة الضريبية. وينجم عن ذلك أنَّ لحظة توافر الشرطين (الركن القانوني والواقعة المنشئة للضريبة) هي التي تحدد القانون الواجب التطبيق من حيث خضوع الأموال للضريبة ومعدل الضريبة والتقادم المتعلق بها[427].

وفي **الجمهورية العربية السورية**، حقق المشرع الضريبي العمومية المادية في الضريبة، حيث ورد في المادة الأولى من القانون رقم /24/ لعام 2003:

"تطرح ضريبة على الدخل تتناول:

أ – الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية المحددة أحكامها في البابين الأول والثاني من هذا القانون[428].

ب – المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدوها ضمن الجمهورية العربية السورية محددة أحكامها في الباب الثالث من هذا القانون.

---

[427] المرجع السابق، ص 215.

[428] راجع الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون رقم /24/ لعام 2003.

ج – الرواتب والأجور.

د – ريع رؤوس الأموال المتداولة".

كما تم فرض ضريبة على ريع العقارات والعرصات بالمرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006، وضريبة البيوع العقارية، إضافة للضرائب على الإنفاق.

وفي **مصر** حقق المشرع الضريبي العمومية المادية للضريبة حيث شمل القانون تأجير الوحدات المفروشة، وإيرادات الأموال المنقولة والأرباح التجارية والصناعية وكسب العمل وأرباح المهن غير التجارية، وغير ذلك من ضرائب على توزيعات الأرباح والعوائد، وضرائب على الأشخاص الاعتبارية، والضريبة على القيمة المضافة.

وفي **لبنان** تنص المادة الأولى من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 على أنْ "تتناول ضريبة الدخل:

– أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية.

– الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد.

– دخل رؤوس الأموال المنقولة".

إضافة للضرائب المفروضة على العقارات المبنية وضرائب على الإنفاق.

كما حقق المشرع في كل من سورية ومصر ولبنان العمومية عندما أخذ بضريبة القانون العام، ليتجنب عدم وجود أنشطة اقتصادية جديدة يتولد عنها إيرادات غير خاضعة للضريبة[429].

وهكذا، فإنَّ عمومية الضريبة تحقق وضعاً من أوضاع العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، وهي تكفل في الوقت ذاته وفرة الحصيلة، لأنَّ الضريبة ستصيب كافة الأموال وكافة الأشخاص[430].

ولا يغرب عن البال أنَّ مبدأ العمومية لم يَعُدْ مطلقاً في الوقت الحاضر، فهناك العديد من

---

[429] سنتحدث لاحقاً بشكل أوسع عن ضريبة القانون العام وعلاقتها بالعدالة الضريبية.

[430] الدوري، (2009)، ص38.

الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تجعل السلطات العامة لا تتقيد به، وتمنح بعدها إعفاء ضريبياً لعدد من النشاطات، وحداً أدنى للمعيشة يختلف باختلاف الأعباء الشخصية والعائلية للمكلف. فمبدأ العدالة الضريبية ينبذ امتياز فئة من الناس بالإعفاء من الضريبة لاعتبار يتعلق بذواتهم أو صفاتهم الشخصية، دون أنْ يعود ذلك على المجتمع بنفع مباشر[431].

أما عن أثر وجود إعفاءات ضريبية على العدالة، فيرى بعضهم أنَّ ظاهرة الإعفاءات الضريبية تمثل خروجاً عن مبدأ العمومية، ولكن خروجها عن هذا المبدأ لا يؤثر على العدالة النهائية بين المكلفين. وذهب أصحاب هذا الرأي أبعد من ذلك، إذا اعتبروا أنَّ العدالة النهائية بين المكلفين تستدعي وجود الإعفاءات الضريبية. ويرى بعضهم الآخر أنَّ هذه الإعفاءات تسبب حالة من عدم العدالة بين المكلفين، والتي تؤدي إلى خلل لا داعٍ له. بينما يرى فريق ثالث – ونحن نؤيده في ذلك – أنَّ هذه الإعفاءات لا تؤثر على عمومية الضريبة، لأنَّ هذه الإعفاءات تُمنح بعد تطبيق عمومية الضريبة، وذلك مراعاة لظروف خاصة بالمستفيدين من الإعفاء، كأنْ تساهم نشاطاتهم بتحقيق أحد وظائف الدولة الأساسية، أو أنْ يمارسوا نشاطات تساهم في عملية التنمية، فيصبح من الأفضل منحهم إعفاءات ضريبية من أجل استمرارهم بنشاطاتهم أو توجيههم نحو النشاطات المستهدفة[432].

وعلى كل حال فإنَّ مبدأ الإعفاء من الضريبة لا يخلَّ بمبدأ العدالة الضريبية ما دام هذا الإعفاء مبنياً على مقتضيات المصلحة العامة[433].

أما الوجه السلبي للإعفاءات فهو أنها تأتي، في أغلب الأحيان وخلافاً للأصل، في خدمة بعض المصالح الشخصية الفردية أو الفئوية التي تناقض بطبيعتها المصلحة العامة، فتعكس الإرادة الملتوية

---

[431] محمد، (2009)، ص310.

[432] حبيب، عادل. (2017). الإعفاءات الضريبية وانعكاساتها على الموارد المالية، ماجستير. كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص26 وما بعدها.

وراجع في ذلك أيضاً: ادلبي، منى. (2010). الإعفاءات الضريبية، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص476، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

[433] أبو غفة، عبد القادر علي سالم. (2020). العدالة الضريبية من منظور القانون رقم /7/ لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل. مجلة البحوث القانونية. العدد:11. ص:11. مصراتة: ليبيا. كلية الحقوق في جامعة مصراتة.

للمشرع خصوصاً عندما يقررها في ظلّ كل المشاكل المالية المتمثلة بالعجز المالي وتفاقم الدين العام. لذلك على المشرع التحلي بالدقة والحنكة والتفاني في عمله التشريعي[434].

وعلى كل حال، تقرر التشريعات الضريبية بعض الاستثناءات التي تتخذ صورة إعفاءات خاصة بالأفراد وأخرى خاصة بالأموال[435]:

أ – **الإعفاءات الخاصة بالأفراد:** وتتضمن:

– إعفاء الأشخاص والهيئات التي تقوم بنشاط غير تجاري ولا يستهدف الربح نظراً لأنَّ هذا النشاط يؤدي إلى خدمات وأعمال ذات نفع عام تتماثل مع الخدمات العامة التي تؤديها الدولة، ومن ثم ينبغي إعفاؤها من الضريبة تشجيعاً لها للاستمرار بنشاطها وتخفيفاً للأعباء التي يجب على الدولة أنْ تقوم بها.

– إعفاء رجال السلك الدبلوماسي والقنصلي، على أساس أنَّ عمل هؤلاء الأشخاص لا يتضمن السعي نحو الربح، وإنما يقتصر على تقوية أواصر التعاون بين الدول وحل خلافاتها بالطرق السلمية، ولأنَّ هؤلاء الأشخاص لا يقيمون في الدولة التي يؤدون واجباتهم فيها، وإنما تعتبر إقامتهم في أرض الدولة التي يمثلونها. ويدخل ضمن هذا الإعفاء أيضاً موظفي هيئة الأمم المتحدة، لأنها تستهدف حفظ الأمن والسلم الدوليين، وإنماء العلاقات الدولية وتحقيق التعاون بين الدول. ويذهب البعض إلى أنَّ هذا النوع من الإعفاء لا يحتاج إلى النص عليه في قوانين الضرائب، بل يكفي لسريانه وجود المعاملة بالمثل.

ب – **الإعفاءات الخاصة بالأموال:** وتتضمن:

– إعفاء الدخول الصغيرة تحقيقاً لقاعدة الاقتصاد، لأنَّ الوصول إليها وحصرها يتطلب نفقات إدارية كبيرة لا

---

[434] Schwengler, B؛ Les règles budgétaires, une alchimie delicate, Revue française d'économie.

مقال موجود على شبكة الإنترنت، على الرابط:

https://www.cairn.info/revue-francaise-d-economie-2012-2-page-63.html

تاريخ الدخول: 2/آذار/2018.

[435] الدوري، (2009)، ص39.

راجع في ذلك أيضاً: العزاوي، زكريا يونس أحمد. (2018، تشرين الثاني). دور المعاملة الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي. مجلة العلوم القانونية. العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان "الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول"، ص319 وما بعدها. بغداد: العراق. كلية القانون في جامعة بغداد.

تساوي الحصيلة المتحققة منها، وتحقيقاً لقاعدة العدالة بسبب سهولة التهرب منها، ولذا فإنَّ وصول المشرع إلى بعضها يخلق حالة من حالات عدم العدالة، إذا أَخضع بعضها للضريبة دون بعضها الآخر، لا لسبب مقبول، وإنما بسبب نجاح بعض المكلفين بالتهرب وعدم نجاح بعضهم الآخر.

– إعفاء بعض الأموال لرغبة الدولة في تشجيع بعض أوجه النشاط الاقتصادي بغية تحقيق التقدم والازدهار الاقتصادي.

2 – وحدة الضريبة وتعددها:

يقصد بالضريبة الواحدة أنْ تقتصر الضرائب التي تفرضها الدولة على ضريبة رئيسة واحدة وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها. وهي بذلك تختلف عن الضريبة الموحدة التي يقصد فيها فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو إنفاقه مهما تعددت مطارحه واعتبارها مطرحاً واحداً وبقواعد فنية واحدة دون تمييز بين هذه المصادر[436].

وقد دافع بعض الكتّاب في القرنين السابع عشر والثامن عشر عن نظام الضريبة الواحدة. ويُعتبر الطبيعيون الفيزوقراط أول من نادى بفكرة محددة عن هذه الضريبة. ولعلَّ فكرة "**الضريبة الرئيسة**" التي نادى بها "**سيباستيان فوبان**" عام 1707م هي التي مهدت الطريق لفكرة الضريبة الوحيدة فيما بعد[437].

من جانب آخر، يُعرَّف نظام الضرائب المتعددة بأنه النظام الذي يتم فيه فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخول والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المفروضة[438].

---

[436] العكام، (2018)، ص181 وما بعدها.

[437] "**سيباستيان فوبان**" هو مهندس عسكري فرنسي، كان في خدمة الملك لويس الرابع عشر. طالب في عام 1807م بإلغاء الضرائب التي كانت قائمة في ذلك العصر، وإحلال ضريبة رئيسة محلية أطلق عليها ضريبة العشور الملكية بحيث يعتمد عليها الملك في الحصول على الجزء الأكبر من الإيرادات اللازمة لتغطية أعباء المملكة. وكان اقتراح "فوبان" أنْ تفرض الضريبة عيناً بنسبة العشر على محصول الأرض، وبنسبة العشر أيضاً على الإيراد الصافي للأموال الأخرى غير الأرض، كالمنازل والمصانع، وكذلك على دخل العمل. وفي نفس الوقت نادى هذا الكاتب بفرض ضرائب غير مباشرة متعددة أهمها ضريبة الملح والضريبة الجمركية والضريبة على الدخان والمشروبات.
انظر في ذلك: عوض الله، (1998)، ص134 وما بعد.
وراجع أيضاً: ناشد، (2009)، ص138.

3 – الحجز عند المنبع:

تتلخص طريقة الحجز من المنبع على تكليف شخص ثالث تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة بمطرح الضريبة بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها مباشرة إلى خزينة الدولة العامة، ويتبع هذا الأسلوب بصورة خاصة في الضرائب على الدخل الناجمة عن العمل فتكلف الإدارة الضريبية صاحب العمل بدفع ضريبة الرواتب والأجور عن عماله وموظفيه وذلك بحسمها من رواتبهم وأجورهم عند صرفها، وتوريدها إلى الخزينة العامة[439].

4 – مبدأ السنوية:

أي أنْ تفرض الضريبة على أساس سنوي، فعادة ما تنص التشريعات الضريبية على أنْ تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي الدخل أو أنْ تُحدَّد الإيرادات الداخلة في مطرح الضريبة سنوياً على أساس صافي الأرباح.

ويرجع مبدأ السنوية إلى العرف المحاسبي الذي جرى على أنْ تُعِدَّ المنشآت حساباتها الختامية وميزانياتها كل فترة مالية، حتى يتم معرفة نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة خلال الفترة، في ضوء ما تعارف عليه المحاسبون من مبادئ وما يتبعونه من سياسات وفروض، ثم تحديد مركزها المالي في نهاية الفترة أو السنة المالية. وقد اضطر هؤلاء المحاسبون أمام اعتبارات إدارية وقانونية وغيرها إلى تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية كل فترة لا تقل عن اثني عشر شهراً. مع ذلك فإنَّ الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة محل نقد لدى بعض الكتّاب على أساس أنه يؤدي إلى بعض المفارقات التي تحمل آثاراً غير مرغوب فيها عند التطبيق السليم للقانون الضريبي، ومنها تحميل بعض الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة خلال السنة بعبء ضريبي أكبر نسبياً مما تتحمله الإيرادات الدورية الأخرى التي تكون ثابتة المقدار سنوياً، كما يمكن أنْ يؤدي الأخذ بمبدأ السنوية إلى التفاوت في مقدار الأعباء الضريبية نتيجة اتباع مبدأ

---

[438] المهايني، والخطيب، (2007)، ص218.

[439] العكام، (2018)، ص223.

سنوية الربط، على الرغم من تساوي متوسط الدخل، مما يعتبر مجافياً للعدالة الضريبية[440].

5 – عدم رجعية القانون الضريبي:

استقرت المبادئ الدستورية على ألا تسري القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، إعمالاً للأثر الفوري المباشر للقانون. فالقانون يُطبَّق بوجه عام على الوقائع والمراكز القانونية التي تتم بين تاريخ العمل به وإلغائه، فيسري القانون الجديد بأثر مباشر على الوقائع والمراكز القانونية التي تقع أو تتم بعد نفاذه، ولا يسري بأثر رجعي على الوقائع السابقة عليه إلا إذا تَقرَّر ذلك بنص خاص[441].

ومن المعلوم أنَّ لكل ضريبة واقعة منشئة لها، ويُطبَّق الأثر الفوري للقانون على الوقائع المنشئة للضريبة التي تتم أو تكتمل في تاريخ العمل به، ولا تُطبَّق بأثر رجعي على الوقائع المنشئة للضريبة التي تمت أو اكتملت قبل هذا التاريخ، وإنما يسري بشأنها القانون النافذ في تاريخ اكتمالها، لأنَّ الالتزام بالضريبة يكون طبقاً للقانون السائد في وقت وجود الواقعة، وليس طبقاً لقانون لاحق. بمعنى آخر، إنَّ مركز المكلف يتحدد في اللحظة التي يلتزم فيها بدين الضريبة، وهي ذات اللحظة التي يصبح للمصلحة حق في مطالبتها بالوفاء بها، وذلك بمقتضى القانون الساري عندئذ[442].

وينجم مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية من حق المكلف في الطمأنينة والأمان، حيث يمنع هذا الحق المشرع من تطبيق القواعد الضريبية بأثر رجعي. ومبررات عدم رجعية القوانين الضريبية كثيرة ومتعددة لأنَّ فرض الضرائب بأثر رجعي يؤثر سلباً في المعاملات والطمأنينة مما يؤدي إلى إضعاف روح الادخار والاستثمار لدى المكلف ويؤثر سلباً في المناخ الاستثماري. كما أنه يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية، فمثل هذه الضرائب تؤدي إلى اضطراب أحوال المكلفين المالية وعرقلة نشاطهم الاقتصادي،

---

[440] محمد، (2009)، ص486 وما بعدها.

[441] لا يُعَدُّ من قبيل الأثر الرجعي أنْ يُطبَّق القانون الجديد على وقائع بدأت في ظل القانون القديم؛ إذ يكون القانون الجديد هو المعمول به بالنسبة للعناصر والآثار القانونية التي تنشأ أو تكتمل أو تتحقق في ظله.

[442] محمد، رمضان صديق. (د.ت). نظرية الأثر الممتد واللاحق للقانون الجديد ومدى تطبيقها ضريبياً على الحالات السابقة على تاريخ العمل بالقانون رقم /91/ لسنة 2005 وتعديلاته. مؤتمر "فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري" والذي نظمته الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ص6.

كما أنَّ تقرير الأثر الرجعي على القوانين الضريبية من شأنه أنْ يمس في الحقوق المكتسبة للخزينة العامة عندما يأتي القانون مخفضاً معدل الضريبة أو لاغياً أو موسعاً لإعفاءاتها من جهة أخرى[443]. وإنَّ تطبيق القانون الضريبي بأثر رجعي على المكلفين يجعل من الصعوبة بمكان – خاصة في ظل انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية – أنْ يتم حصر الوعاء الضريبي، وبالتالي فإنَّ تقدير قيمة الضريبة تقديراً حقيقياً يصبح أمراً مستحيلاً، لذلك يتم اللجوء إلى التقدير الجزافي وهو ما يُعَدُّ إخلالاً بقواعد العدالة[444].

وينص دستور **الجمهورية العربية السورية** على أنْ يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الإجتماعية[445]. ولم يتضمن هذا الدستور أي نص يمنع من تقرير الأثر الرجعي في القوانين الضريبية.

وكذلك الحال في **لبنان**، حيث لا يوجد في الدستور أي نص يمنع رجعية القوانين الضريبية.

وفي **مصر**، تطرقت المحكمة الدستورية العليا المصرية لهذا الأمر، حيث جاء في أحد أحكامها: "وحيث إنَّ من المقرر أنَّ الأصل في فرض الضريبة أنْ يكون بأثر مباشر وألا يلجأ المشرع لتقرير رجعيتها إلا إذا أملتها مصلحة اجتماعية لها وزنها، وذلك بالنظر إلى الآثار الخطيرة التي تحدثها الرجعية في محيط العلاقات القانونية وما يلابسها بوجه خاص في أغلب الأحوال وأعمِّها من إخلال بالاستقرار وإهدار للثقة المشروعة في التعامل ومساس بالحقوق، إذْ ينال من رجعية الضريبة – من زاوية دستورية – أنْ تركن الدولة في تقريرها إلى مصلحة غير مشروعة، أو أنْ تتوخى – من خلال الأغراض التي تعمل الضريبة على بلوغها – تحقيق مصلحة مشروعة ولكن النصوص التشريعية التي تدخل بها المشرع لإشباعها لا تربطها بها صلة منطقية، مما يترتب عليه من تناقض بين فرض الضريبة في هذه الأحوال ومفهوم العدالة الاجتماعية الذي يقوم عليه النظام الضريبي"[446].

---

[443] فرهود، والعكام، (2010)، ص243.

[444] الشويتي، (2012)، ص191.

[445] الفقرة /2/ من المادة /18/ من الدستور الصادر عام 2012.

[446] القضية رقم /79/ لسنة /22/ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية"، 14 تشرين الأول سنة 2012، على موقع المحكمة السابق ذكره.

كما اعتبرت المحكمة أنَّ "فرض الضريبة بأثر رجعي ينافي العدالة الاجتماعية، وذلك إذا كان قانون الضريبة منسحباً بأثره الرجعي إلى واقعة تتمخض تصرفاً قانونياً نافذاً، وناقلاً للملكية، وذلك إذا كان تكوينه قد اكتمل قبل صدور القانون الجديد، وكان المكلف بأدائها قد استحال عليه بالنظر إلى طبيعتها أو مبلغها أنْ يتوقعها عقلاً، حين نقل بإرادته ملكية هذا المال إلى غيره، بل باغتته ولم يكن يحسب لها حساباً"[447].

إلا أنه مع اشتراط المحكمة الدستورية العليا تعذّر توقّع الضريبة ومباغتتها للمكلفين ليكون الأثر الرجعي منافياً للعدالة الاجتماعية، فإنها قررت **مبدأ في غاية الأهمية** في أحكام أخرى[448] حيث جاء: "**إنَّ فكرة العدالة الاجتماعية هي فكرة نسبية تتحدد وفق طبيعة وتوجهات المجتمع في فترة معينة، وبالتالي فإنَّ 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، وإنْ كانت تتضمن مفاجئة المكلفين ومباغتتهم، كأنْ تكون الحاجة لها ماسة لتغطية نفقة طارئة تؤثر في شريحة واسعة من المجتمع، سببها حادث طارئ ككارثة طبيعية، أو أي حادث آخر، فهنا لا يمكن القول أنَّ الضريبة قد كانت منافية للعدالة الاجتماعية، بل هي محققة ومساهمة في تحقيقها.**"

لكن المشرع الدستوري المصري مؤخراً خالف المشرع الدستوري السوري والمشرع الدستوري اللبناني، وخالف أحكام المحكمة الدستورية العليا التي صدرت قبل صدور الدستور المصري عام 2014، فنص في المادة /225/ منه على أنه: "لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية، النص في القانون على خلاف ذلك، بموافقة أغلبية ثلثي أعضاء مجلس

---

[447] القضية رقم /23/ لسنة /12/ قضائية دستورية، 21 كانون الثاني 1993، موقع المحكمة السابق ذكره.

[448] القضية رقم /152/ لسنة /18/ قضائية "دستورية"، بجلسة /6/ حزيران سنة 1998م.

وأيضاً القضية رقم /65/ لسنة /17/ قضائية "دستورية"، بالجلسة العلنية المنعقدة في /1/ شباط سنة 1997م، موقع المحكمة السابق ذكره.

النواب"[449].

ومن جانبنا نرى صوابية موقف المشرع في كل من سورية ولبنان في عدم منع الأثر الرجعي للقوانين الضريبية من حيث المبدأ، لكن حبذا لو يضيف عليها ضمانة للأفراد، كأن يتقرر هذا الأثر الرجعي بموافقة ثلثي أعضاء مجلس الشّعب. ونعتقد أنَّ على المشرع المصري اتباع هذا المسلك لتحقيق العدالة الاجتماعية المنصوص عليها في الدستور والتي أكدت عليها أحكام المحكمة الدستورية العليا المصرية.

مما سبق نستنتج أنَّ تعدد قواعد الضريبة المثلى والتعارض الموجود بين بعض هذه القواعد، وارتباطها بمبدأ العدالة الضريبية[450]، أدى لصعوبة تحديد مفهوم العدالة الضريبية، وساهم مع بقية الإشكاليات – التي سبق وأنْ عرضناها – في عدم القدرة على تحديد هذا المفهوم بشكل دقيق.

وفي ختام هذا الفصل نؤكد أنه وبالرغم من أنَّ موضوع العدالة الضريبية من أعقد وأصعب الموضوعات التي تم التطرق لها من قبل الباحثين القانونيين والاقتصاديين، إلا أنَّ التصورات والأفكار التي كُتِبت أو قيلت بهذا الشان ما زالت قاصرة عن إيجاد تصور يرضي جميع الأطراف (الإدارة الضريبية والمكلف). وهنا نقدم نظرتنا لهذا الموضوع، بحيث نبنيها على التصور الشامل للعدالة الضريبية.

---

449 كانت المحكمة الدستورية العليا المصرية في ظل الدستور السابق الذي يجيز فرض ضريبة بأثر رجعي، قد منعت أنْ تلجأ السلطة التنفيذية إلى فرض ضريبة بأثر رجعي، من خلال اقتراح قانون تفسيري، بدعوى أنَّ القانون المقترح يفسِّر نصاً وارداً في قانون قائم، حتى يمكن استغلال الطبيعة الكاشفة للتفسير التشريعي بأنْ يقنن فرض ضريبة على ممول بأثر رجعي، مما يُعَدُّ التفافاً برلمانياً أو تشريعياً لا يجوز، لاصطدامه بفكرة اليقين في التشريعات الضريبية، والتي تعبّر عنه بالتوقع المشروع الذي يجب أنْ يتيح للممول تدبير أوضاعه بعد صدور قانون الضريبة، بحيث لا يفاجأ بالتزامات ضريبية عن أحداث سابقة لم يتوقع خضوعه للضريبة عنها.

راجع في ذلك: محمد، (حزيران، 2010)، ص21.

450 سنتحدث عن ذلك أكثر في الباب الثاني من هذه الأطروحة.

الباب الثاني

العدالة الضريبية تطبيقاً وفقاً للتصور الشامل لها

تَعرَّض الفقهاء في كتاباتهم وأبحاثهم لمفهوم العدالة الضريبية وبحثوا في وسائل تحقيقها وحالات خرقها. وعلى الرغم من اختلافهم في صيغ تعريفها، فإنهم يتفقون على أنْ يتحمّل كل ممول نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأنْ تعمل الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع. وكان "آدم سميث" قد وضع قواعد الضريبة في صيغة مفصّلة متماسكة واضحة حاسمة، في كتابه المشهور "**ثروة الأمم**"، وهي العدالة واليقين والاقتصاد والملاءمة، لكن القواعد الثلاث "اليقين والاقتصاد والملاءمة" ترتبط بقاعدة العدالة، بحيث نستطيع القول أنها تُرَدُّ لقاعدة العدالة.

ويرتبط مفهوم العدالة الضريبية بمفاهيم أخرى كمشروعية الضريبة، ودستوريتها، والحياد والتدخل الضريبي. كما يرتبط بمطرح الضريبة باعتبارها على النطاق الفردي تؤدي إلى أنْ تتناسب الضريبة مع المقدرة التكليفية للممول، وباعتبارها على النطاق الجماعي تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح أصحاب الدخل المحدود وضد أصحاب الثروات والدخول المرتفعة، ومن ثم تقليص الفوارق بين الطبقات في الثروات والدخول.

وتتطلب العدالة الضريبية عدم حصول ازدواج ضريبي، وكذلك عدم التهرب من الضريبة، واستخدام المعدل التصاعدي للضرائب بشكل أكبر من المعدلات النسبية، والاعتماد على الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة في تكوين الإيرادات الضريبية الكلية في المجتمع، والأخذ بكل من مبدأ تشخيص الضريبة، ومبدأ الضرائب العامة على الدخل والإنفاق بدل الضرائب النوعية، وفرض الضريبة على الدخل الصافي وليس الدخل الإجمالي للمكلف[451]، والأخذ بمبدأ إعفاء الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة.

---

[451] طبعاً مع قبول حالات تُفرض فيها الضريبة على الدخل الإجمالي بما يتوافق مع مبدأ العدالة الضريبية، كما سيمر معنا لاحقاً.

وبناء عليه سنقسم هذا الباب إلى فصلين اثنين:

الفصل الأول – مفهوم العدالة الضريبية.

الفصل الثاني – أثر التمييز في المعاملة الضريبية في تحقيق العدالة الضريبية.

الفصل الأول

مفهوم العدالة الضريبية

على الرغم من تكريس العدالة الضريبية دولياً ومحلياً، إلا أنَّ الاتفاقيات والمواثيق الدولية والدساتير والقوانين المحلية تنأى بنفسها عن تحديد مفهوم العدالة الضريبية، تاركة المهمة للفقه والقضاء.

ويتمثل التكريس الدولي للعدالة الضريبية بالإعلان العالمي للحق في العدالة الضريبية باعتبارها عنصراً من عناصر العدالة الاجتماعية والذي جاء نتيجة التقاء المنتدى الاجتماعي العالمي في مدينة "**بورتو أليغري**" البرازيلية في كانون الثاني عام 2002، وقد جاء في ديباجة هذا الإعلان: "إنه وباعتبار أنَّ أي دولة في المجتمع الدولي يجب عليها أنْ تضمن الحقوق المتساوية، وأنْ تعزز التقدم الاجتماعي، وأنْ تعمل على تهيئة الظروف المعيشية اللائقة للمجتمع، إضافة للتنمية المستدامة، فلذلك يجب أنْ يتم إعادة توزيع عادلة للثروة، وبالنظر إلى أنَّ الضرائب أداة أساسية لإعادة توزيع الثروة وتمويل النفقات فإنَّ المنتدى الاجتماعي في بورتو أليغري يعلن الحق في فرض ضرائب عادلة وذلك باعتبارها من عناصر العدالة الاجتماعية. وقد نص في مادته الأولى أنَّ "كل قوانين الضرائب لا بدّ من مناقشتها مناقشة ديمقراطية حقيقية، تأخذ في الاعتبار المصلحة العامة المتحققة، وإعادة التوزيع والعدالة والتدرج في الضرائب"[452].

وفي المنتدى الاجتماعي العالمي في تونس 2013، صدر إعلان "**عدالة ضريبية من أجل عدالة اجتماعية**"[453]، كما صدر إعلان ليما للعدالة الضريبية وحقوق الإنسان، الصادر عن الاجتماع الدولي الاستراتيجي "**الارتقاء بالعدالة الضريبية من خلال حقوق الإنسان**" عام 2015[454]، وقد نادى بوضع العدالة

---

[452] مذكور لدى: العاني، (2011)، ص200.

[453] هذا الإعلان موجود على شبكة الإنترنت على الرابط:

https://fsm2015.org/a

تاريخ الدخول: 24/تشرين الأول/2017.

[454] شارك في الاجتماع الذي عقد في ليما عاصمة البيرو: مركز الحقوق الاقتصادية والاجتماعية، والتحالف العالمي للعدالة الضريبية، ومنظمة أوكسفام، ومنظمة لاتيندداد، ومنظمة العدالة المالية في أمريكا اللاتينية والكاريبي، وشبكة العدالة الضريبية.

الضريبية وعلاقتها بحقوق الإنسان على أولويات السياسات الاقتصادية والتنموية على المستوى الوطني، وعلى المستوى الدولي على حد السواء[455].

أما فيما يتعلق بالتكريس الدستوري لمبدأ العدالة الضريبية فإنَّ العديد من الدساتير قد نصت على العدالة الضريبية:

فجاء في الفقرة الثانية من المادة /18/ من دستور **الجمهورية العربية السورية** الحالي والصادر عام 2012: "يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وأنْ تكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية".

وفي **مصر**، أشارت المادة /38/ من دستورها الحالي الصادر عام 2014 إلى العدالة الضريبية باعتبارها جزءاً من العدالة الاجتماعية، بقوله: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية".

والحال ذاته في **لبنان**، حيث لم ينص الدستور صراحة على العدالة الضريبية، لكنه نص في الفقرة /ج/ من مقدمته على العدالة الاجتماعية (والتي تعتبر العدالة الضريبية جزءاً منها)، حيث جاء فيه: "لبنان جمهورية ديمقراطية برلمانية، تقوم على احترام الحريات العامة، وفي طليعتها حرية الرأي والمعتقد، وعلى العدالة الاجتماعية والمساواة في الحقوق والواجبات بين جميع المواطنين دون تمايز أو تفضيل".

ونحن نرى أنَّ العدالة الضريبية واجبة التطبيق حتى ولو لم ينص الدستور عليها لارتباطها بمفهوم الضريبة ذاته.

ولتحديد مفهوم العدالة الضريبية، نبحث في تأصيل هذه المفهوم (المبحث الأول)، ثم علاقة مفهوم العدالة الضريبية بمطرح الضريبة (المبحث الثاني).

---

[455] المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية. إعلان ليما للعدالة الضريبية وحقوق الإنسان. 2 حزيران 2018. الرابط: http://ecesr.org/?p=771750

المبحث الأول

تأصيل مفهوم العدالة الضريبية

كان مفهوم العدالة الضريبية مادة دسمة للعديد من الكتّاب في مجال القانون والاقتصاد، فوضعها البعض ضمن القواعد الضريبية الأربع، واعتبرها البعض الآخر مفهوماً نسبياً يختلف من زمن لآخر ومن بلد لآخر. والشيء المتفق عليه أنَّ تحديد هذا المفهوم تعتريه صعاب كما هو الحال في تحديد مفاهيم الجمال والخير.

ولم يقف الأمر عند الفقه، بل تعداه إلى القضاء الذي حاول جاهداً تبيان أوجه مخالفة هذا المبدأ، والطعن في دستورية أي قانون ينتهك هذه العدالة.

والواقع أنَّ مفهوم العدالة الضريبية مبهم لتداخله مع مفاهيم أخرى كمفهوم مشروعية الضريبة ودستوريتها، وللحاجة الملحة لتبيان علاقته بالحياد والتدخل الضريبي من جهة، والازدواج والتهرب الضريبي من جهة أخرى.

وبناء على ما تقدم، ستنقسم دراستنا لهذا المبحث إلى المطلبين الآتيين:

المطلب الأول – الاتجاهات المختلفة في تحديد مفهوم العدالة الضريبية.

المطلب الثاني – علاقة مفهوم العدالة الضريبية بغيره من المفاهيم.

المطلب الأول

الاتجاهات المختلفة في تحديد مفهوم العدالة الضريبية

اختلفت نظرة الكتّاب والفقهاء للعدالة الضريبية، واختلفوا في تحديد معناها، فقد شغلت بال الباحثين، وكانت الهمّ الأول لدافعي الضرائب. ويثور التساؤل حول الحق في العدالة الضريبية، فهل هو مقرر لكل إنسان أم أنه محصور بمواطني الدولة؟.

في الواقع، يُعَدُّ الحق في العدالة الضريبية من فئة حقوق الإنسان لا من حقوق المواطن؛ لأنَّ الضرائب لا تُفرض فقط على مواطني الدولة بل تشمل الأجانب، لذلك فإنَّ الحق في العدالة الضريبية يمتد ليكون حقاً لأي

شخص يخضع للأحكام الضريبية، على أنَّ ذلك لا يمنع الدولة من أنْ تمنح مواطنيها مزايا إضافية عن أولئك المفروض عليهم الضريبة من غير حاملي جنسيتها.

وتشمل الاتجاهات المختلفة في تحديد مفهوم العدالة الضريبية نظرة كل من الفقه والقضاء لها، ونعرض بعدها وجهة نظرنا في ذلك.

الفرع الأول

مفهوم العدالة الضريبية فقهاً

يُعتبر مبدأ العدالة الضريبية من أهم مبادىء فرض الضريبة، إذ يرتبط هذا المبدأ بجانب أخلاقي وآخر سياسي؛ فمن الضروري أنْ تكون الضرائب عادلة حتى يقبلها المكلفون، وتقلّ نسبة التهرب منها. كما أنَّ عدم العدالة في فرض الضرائب كان سبباً في قيام العديد من الثورات، لذلك كانت العدالة الضريبية مبدأً دستورياً تحرص الدساتير المعاصرة على إدراجه فيها. وعلى الرغم من أنَّ مفهوم العدالة يستقر في الذهن، ويقبله العقل والمنطق، إلا أنَّ تعريفه أو تحديد معناه على نحو مانع جامع يصعب الوصول إليه[456]. وعلى ما يبدو فإنَّ مفهوم العدالة ومدى تحقيقها سيظل مثار نزاع كبير، سواء من الناحية النظرية أم من الناحية العملية[457].

وبنى الفقهاء التقليديون مفهوم العدالة – كما قلنا سابقاً – على أساس المنفعة ليتناسب مع المفهوم التعاقدي للضريبة، ولما تطور مفهومها وبُنِي على أساس التضامن أصبحت العدالة تُعبِّر عن قدرة المكلف على الدفع. فهو مفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى باختلاف عقيدتها السياسية ودورها الاقتصادي والاجتماعي.

ويرى الفقهاء والاقتصاديون أنَّ العدالة الضريبية تشمل – كما ذكرنا – نوعين: مبدأ العدالة الأفقية، وهي تعني وجوب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متساوية. ومبدأ العدالة الرأسية،

---

[456] محمد، (2009)، ص305.

[457] عوض الله، (1998)، ص126.

وهي تعني وجوب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة.

وعادة ما يتم التفريق بين العدالة باعتبارها هدفاً من أهداف الضريبة، وبين العدالة باعتبارها ركناً أساسياً من أركان الضريبة. فالمقصود بالعدالة الضريبية باعتبارها هدفاً، هو وظيفة الضريبة التي يجب أنْ تحققها في المجال الاجتماعي والاقتصادي، حيث تُعَدُّ أداة لإحداث تعديل في توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع وفئاته وطبقاته، بقصد تحقيق أعلى مستوى ممكن من الرفاهية الاقتصادية. وهو ما يعني أنْ تقصد الضريبة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية[458].

أما العدالة الضريبية باعتبارها ركناً من أركان الضريبة فيُقصد بها القواعد التي تُنظم أحكام الضريبة في فرضها وتحصيلها ويراعيها القانون الضريبي وتلتزم بها الإدارة الضريبية بحيث تتوافق الضريبة مع المقدرة التكليفية للممول. ولا شك في أنَّ ركن الضريبة يجب أنْ يحقق هدفها[459].

ويرى الدكتور "حامد عبد المجيد دراز" ومعه الدكتور "سعيد عبد العزيز عثمان" أنَّ العدالة اصطلاح لا يخضع – رغم العديد من المحاولات – للتحليل الاقتصادي البحت. والعدالة الضريبية معيار غامض نسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقاً لآراء الكاتب والزمان والمكان اللذين يكتب فيهما. وتعريف العدالة بصفة عامة والعدالة الضريبية بصفة خاصة يعتريها من الصعاب ما يعتري أي محاولة لتعريف الحق أو الخير أو الجمال[460].

ويقول الدكتور "دراز": "إنَّ علماء المالية اقتنعوا بأنْ يتم تحديد مفهوم العدالة الضريبية وفقاً لإيديولوجيات المجتمع وتقاليده. وبذلك يصبح النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤْمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها"[461].

أما الدكتور "سمير عبد العزيز" فيعرِّف العدالة الضريبية بأنها توزيع الأعباء الضريبية المراد تحصيلها بين

---

[458] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص17.
– الجعويني، (1967)، ص87.
[459] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 17.
[460] دراز، وعثمان، (2002)، ص147.
[461] دراز، (2003/2002)، ص74.

أفراد المجتمع على الإيديولوجية السياسية والاجتماعية السائدة في المجتمع في فترة معينة من الزمن بحيث يمكن القول بأنَّ النظام العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤْمِن أفراد المجتمع ممثلاً في مجالسه النيابية بعدالتها[462].

ويشير الدكتور "حمدي العناني" إلى أنَّ العدالة الضريبية هي أحد الأهداف التي تلاقي قبولاً عاماً في جميع المجتمعات وأنَّ علم الاقتصاد لا يستطيع أنْ يقدِّم مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم[463].

بينما يرى الدكتور "مختار علي أبو زريدة" أنَّ مفهوم العدالة يصعب تحديده بدقة وهو يخضع للمفاهيم الاجتماعية والأخلاقية السائدة في المجتمع[464].

ويعتبر الدكتور "عاطف السيد" أنَّ فكرة العدالة الضريبية تقوم على ثلاثة أسس رئيسة، هي: الشعور باحترام التشريع، والشعور بالاقتناع بأهداف التشريع، والشعور بإمكانية تحمّل عبء هذا التشريع[465].

ويرى الدكتور "صباح نعوش" أنَّ العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية التي يجب أنْ تتحلى بها كل ضريبة كي تكون ملائمة وسليمة، إلا أنَّ العلوم المالية لم تستطع تحديد معناها بشكل واضح ودقيق، وأنَّ صعوبة تحديد معناها لا ترتبط فقط بالمالية العامة بل بالعدالة بمفهومها العام، وهو ما أدى إلى استناد العدالة الضريبية على معايير ذاتية لا على أسس موضوعية. وعلى الرغم من أنه لا وجود لنموذج الضريبة العادلة، فإنَّ جميع الحكومات تَعرف بدقة جميع العوامل المؤثرة فيها[466].

---

[462] مذكور لدى: الزبيدي. (2015). ص17.

[463] العناني، حمدي. (1992). اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، ج:1، القاهرة: مصر. الدار المصرية اللبنانية. ص265.

[464] أبو زريدة، مختار علي. (1991). المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي مع مقدمة في النظرية العامة في الضريبة، ط:2. طرابلس: ليبيا. دار الجنوب للنشر. ص68.

[465] السيد، عاطف. فكرة العدالة الضريبية في الزكاة في صدر الإسلام. موقع مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية. 20 كانون الأول 2018. الرابط:

https://kantakji.com/zakat

ومن هذا الرأي أيضاً: سعد، محيى محمد. (1998). الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية. الإسكندرية: مصر. مطبعة الإشعاع الفنية. ص13.

[466] نعوش، (1987)، ص133 وما بعدها.

من جانبه يرى الدكتور "رياض الشيخ" أنَّ العدالة في أبسط معانيها مفهوم فلسفي وأخلاقي يختلف في مضمونه باختلاف الظروف الاجتماعية والتاريخية[467].

ويرى الأستاذ الدكتور "عصام بشور" أنَّ مفهوم العدالة الضريبية نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى. فالغني قد يرى العدالة بتطبيق ضريبة عامة على جميع الأشخاص والأموال في الدولة، تكون موحدة النسبة يدفعها المكلفون بغض النظر عن حالتهم المادية أو العائلية. في حين يراها الفقير في المساواة في التضحية، أي بإسهام المكلف بالأعباء العائلية العامة وفق حالتهم المادية والعائلية. كما يختلف مفهوم العدالة بين الدول وتبعاً للعقيدة السياسية والاقتصادية لكل منها[468].

ومن وجهة نظر أستاذنا الدكتور "محمد الحلاق" فإنَّ العدالة الضريبية ليس لها مدلول مطلق يمكّن من تحديد معالمها، حيث أنَّ تفسيرها يتأثر بالفلسفة السياسية واختلاف وجهات نظر الباحثين وفق المراحل المختلفة لتطور دور الدولة وأهدافها في تحديد مدلولها[469].

من جهته، يرى أستاذنا الدكتور "محمد خير العكام" أنَّ مفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي يختلف من طبقة اجتماعية إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى باختلاف عقيدتها السياسية ودورها الاقتصادي والاجتماعي، ولكنه من أكثر المفاهيم المتعلقة بالضريبة صعوبة بسبب اختلاف النظرة إلى العدالة من جهة وصعوبة قياس الضريبة على كل مكلف من جهة أخرى، إضافة إلى تطور مفهوم الضريبة ذاته، الأمر الذي انعكس على تطور مفهوم العدالة[470].

وبالإضافة إلى الآراء السابقة، فإنَّ صندوق النقد العربي يتوافق في وجهة نظره مع كثير منها؛ حيث يرى أنَّ العدالة الضريبية هي "مساهمة دافعي الضرائب بنصيب عادل في تمويل النفقات العامة" و"مراعاة تحقيق العدالة

---

467 الشيخ، رياض. (1966). المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص453.

468 بشور، (1996)، ص243.

469 الحلاق، (2018)، ص9.

470 العكام. (2018). ص186.

في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين"، موضحاً وجود نوعين من العدالة الضريبية استناداً إلى مبدأين أساسين وهما: مبدأ المنفعة، ومبدأ القدرة على الدفع. فحسب **مبدأ المنفعة**، تتمثل عدالة النظام الضريبي في مساهمة كل ممول خاضع للضريبة في الحصيلة الإجمالية للضرائب بما يتوافق مع ما يحصل عليه من الخدمات والمنافع العامة التي تقدمها الدولة. أما حسب **مبدأ القدرة على الدفع**، هناك مفهومين للعدالة الضريبية، يتمثل المفهوم الأول في العدالة الضريبية الأفقية وتعني "تحمُّل المكلفين ضريبياً الذين تتساوى قدرتهم على الدفع العبء الضريبي نفسه"، فيما يتمثل النوع الثاني في العدالة الضريبية الرأسية، ويقصد بها "تباين واختلاف معاملة المكلفين ضريبياً حسب مقدرة كل مكلف منهم على تحمُّل العبء الضريبي"، وهو ما يستلزم تصاعد المعدلات الضريبية بما يتوافق مع مبدأ القدرة على الدفع[471].

وقد كانت قاعدة العدالة إحدى القواعد الضريبية الأربع التي ذكرها "**آدم سميث**" في كتابه "**ثروة الأمم**"، وهي تعني بحسب رأيه وجوب مساهمة رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في حماية الدولة. فسميث يرى تَحقّق العدالة الضريبية في ثلاثة أمور: **الأولى:** أنَّ العدالة تقاس بالمقدرة النسبية، وهذه المقدرة النسبية يعبِّر عنها الدخل وليس رأس المال أو الإنفاق، وقد قصد بالدخل عوائد عوامل الإنتاج وهي الريع والأجور والأرباح. و**الثانية:** أنَّ الأصل هو عمومية الضريبة، بمعنى أنَّ كل من حصل على دخل فإنه يخضع للضريبة. و**الثالثة:** أنه – وتطبيقاً لقاعدة العدالة الضريبية – هناك إمكانية إعفاء المعدمين وذوي الدخول الضئيلة جداً من الضريبة.

ويرى الفقيه "**جودميه**" إنه لا توجد ضريبة عادلة بصورة كاملة، فما يكون عادلاً على صعيد ما، قد لا يكون كذلك على صعيد آخر. وما يكون عادلاً في ظروف بلد ما، قد لا يكون عادلاً في ظل بلد آخر[472].

ويعرّف **Jacque percebois** العدالة الضريبية بأنها تلك التي تعمل على أنْ تكون منصِفة وذلك بتوزيعها العبء الضريبي بحيث يتحمل كل واحد جزءه العادل. بينما يعرف **Bouvier** الضرائب العادلة بأنها

---

[471] صندوق النقد الدولي. (2019). سلسلة "موجز سياسات" حول "العدالة الضريبية"، العدد:3، 18 تشرين الثاني 2019. الرابط: https://www.amf.org.ae/ar/content

[472] مذكور لدى: ادلبي، (2010)، ص476.

الضرائب التي تعمل على إعادة توزيع الثروات بحيث يتحمل كل واحد في المجتمع نصيبه منها وتقلل من عدم المساواة فيه[473].

ويرى **Joseph M.Dodge** أنَّ العدالة الضريبية هي المبدأ الذي ينص على تقسيم العبء الضريبي الكلي بين السكان[474].

وبالنسبة لـ **Joseph E.Stiglitz** فإنَّ العدالة الضريبية تعني أنْ يكون النظام الضريبي عادلاً، ويكون النظام الضريبي عادلاً إذا رتّب معاملة ضريبية متساوية للممولين ذوي الظروف التماثلة من ناحية، وفرض معدلات ضريبية أعلىعلى أولئك الذين يتمتعون بقدرات اقتصادية أعلى[475].

أما "**John Rawls**"، فقد حاول الابتعاد عن الصيغ الافتراضية الموجودة سابقاً من أجل أنْ يقترح نظرية للعدالة يعطي من خلالها مكاناً للعدالة الضريبية. وهو يرى أنَّ العدالة الضريبية هي عدالة توزيعية. ووجهة نظره هي "ضد النفعية" باعتبار أنَّ العدالة لا تخضع للخير، وهي لا تسمح بالتضحية ببضعة أفراد باسم المنفعة المحققة لعدد أكبر من الأفراد. وينبغي على الضريبة ألا تخالف أياً من المبادئ التقليدية كمبدأ المقدرة التكليفية ومبدأ التعادل. ويرى "رولز" أنَّ العدالة الضريبية لا تشكل هدفاً في ذاتها، بل هي عبارة عن محاولة لإيجاد مؤسسات ترتكز على منطق تعاقدي قريب جداً من منطق "روسو". وفي هذا الإطار، فإنَّ العدالة هي ثمرة المناقشة والتفاوض شبه الدائم بين أفراد عقلانيين إلى درجة تجاهلهم لأحكامهم المسبقة وكذلك مصالحهم[476].

من جهته، ربط "**Bernard Vinay**" العدالة الضريبية بدخول المكلفين، حيث تتحقق عندما يسهم كل من الخاضعين للضريبة في تغطية النفقات العامة بما يتناسب مع دخل كل منهم. ويرى أنه من السهولة بمكان إعلان مبدأ العدالة الضريبية، والاتفاق بين جميع رجال الاقتصاد والمالية وفقهاء القانون على اعتباره هدفاً للنظام

---

473 مذكورَين لدى: فرهود، (2001، كانون الأول)، ص19.

474 Dodge, J.M. (2005). Theories of tax justice: Rumination on the benefit, Partnership, And ability – to – pay principles, florida: USA.College of law, florida state university.p: 25.

475 Stiglitz, J.E. (2000). Economics of the puplic sector, 3Th ed. New York: USA Lirary of congrees cataloging – in – puplication Data, P 457.

476 فرهود، (2001، كانون الأول)، ص91 وما بعدها.

الضريبي. ولكن الصعوبة تكمن في ترجمة هذا المبدأ إلى مضمون اقتصادي ومالي محدد تتم صياغته في نصوص قانونية واضحة، ثم تزداد الصعوبة عند تطبيق هذه النصوص. أي أنَّ هناك صعوبة كبيرة في نقل مبدأ العدالة الضريبية من الجانب النظري إلى الجانب العملي. كما يرى "فيناي" أنَّ العدالة الضريبية لا تؤخذ على مستوى كل ضريبة على حدة، بل تؤخذ على مستوى النظام الضريبي في الدولة. فبعض الضرائب في رأيه قد يكون غير عادل، ولكن يقلل من هذا الأمر أو يعالج في ضرائب أخرى. وبذلك يصبح النظام الضريبي عادلاً[477].

ولتحديد مفهوم العدالة الضريبية، يوصي **(AICPA)** المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين **American Institute of Certified Public Accountants** بالأبعاد السبعة الآتية[478]:

أولاً – مقايضة العدالة والإنصاف: حيث يجب أنْ يحصل دافعو الضرائب على المدى الطويل على المنفعة المقابلة للضرائب التي يدفعونها.

ثانياً – يجب أنْ يكون لدافعي الضرائب رأي في النظام الضريبي، وأنْ يُعامَلوا باحترام من قِبل موظفي الإدارة الضريبية.

ثالثاً – العدالة الأفقية: على دافعي الضرائب الذين هم في وضع متماثل أنْ يدفعوا نفس المقدار من الضرائب.

رابعاً – العدالة الرأسية: يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة.

خامساً – العدالة والإنصاف المتصلان بالوقت: إنَّ تقلّب مستوى الدخل أو الثروة بمرور الزمن يجب ألا يؤدي إلى تشويه الضرائب.

سادساً – وجوب عدم تفضيل مجموعة من دافعي الضرائب على حساب مجموعة أخرى دون سبب وجيه.

سابعاً – الامتثال: على كل دافعي الضرائب أنْ يدفعوا ما هو مستحق عليهم في الوقت المناسب.

---

[477] المرجع السابق، ص93 وما بعدها.

[478] The tax division of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2007), p3.

مما سبق نستخلص أنَّ اختلاف الفقهاء في صيغ تعريف العدالة الضريبية، وإسنادها إلى مفاهيم غير متفق عليها، لم يمنعهم من الاتفاق على أنْ يتحمل كل ممول نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأنْ تعمل الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع؛ أي أنْ تعمل على إعادة التوزيع في الدخول والثروات بحيث تقرّب بين طبقات المجتمع وفئاته.

الفرع الثاني

مفهوم العدالة الضريبية قضاءً

ترى المحكمة الدستورية العليا المصرية أنَّ مفهوم العدل يتغيّا التعبير عن تلك القيم الاجتماعية التي لا تنفصل الجماعة في حركتها عنها والتي تبلور مقاييسها في شأن ما يعتبر حقاً لديها، فلا يكون العدل مفهوماً مطلقاً ثابتاً باطراد بل مرناً ومتغيراً وفقاً لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها، وهو بذلك لا يعدو أنْ يكون منهجاً متواصلاً منبسطاً على أشكال من الحياة تتعدد ألوانها وازناً بالقسط تلك الأعباء التي يفرضها المشرع على المواطنين، فلا تكون وطأتها على بعضهم عدواناً، بل تطبيقها فيما بينهم إنصافاً، وإلا صار القانون منهياً للتوافق في مجال تنفيذه، وغدا إلغاؤه لازماً[479].

ويبدو أنَّ المحكمة الدستورية تبنَّت مفهوماً مرناً للعدل الاجتماعي يقبل التطور وفقاً لظروف المجتمع، واعتبرته قيمة اجتماعية تنبع من الضمير الاجتماعي، وتمثِّل حقاً لأفراد الجماعة يقوم على توزيع الأعباء والتكاليف العامة على المواطنين وفقاً لأسلوب يتسم بالقسط والإنصاف.

وذهبت المحكمة أيضاً إلى أنَّ العدالة الاجتماعية التي يؤسَّس عليها النظام الضريبي تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم والمصالح الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة، ومن ثم تتباين معانيها ومراميها تبعاً لتغيّر الظروف والأوضاع، ويتعين بالتالي أنْ تتوازن علائق الأفراد ومصالحهم، بمصالح المجتمع في

---

[479] حكم المحكمة الدستورية بتاريخ /11/ حزيران 2006 في القضية رقم /308/ لسنة /24/ قضائية "دستورية"، موقع المحكمة السابق ذكره.

مجموعه، توصلاً إلى عدالة حقيقية تتفاعل مع الواقع وتتجلى قوة دافعة لتقدمه[480].

وقد أرست هذه المحكمة العديد من المبادئ والضوابط الحاكمة التي يتعين على التشريع الضريبي مراعاتها حتى لا يوصَم بمخالفة مبدأ العدالة الاجتماعية (وبالتالي مخالفة مبدأ العدالة الضريبية باعتبار أنَّ العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي هي العدالة الضريبية)، من هذه المبادئ:

أولاً – إنَّ مناقضة الأسس الموضوعية في فرض الضرائب يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية ولو كان الغرض من فرضها زيادة موارد الدولة لمقابلة مصلحة مشروعة، فعدم وجود علاقة مثلاً بين دين الضريبة ومطرحها يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية[481]، كما أنَّ استغراق الضريبة المطرح الضريبي بأكمله أو الانتقاص منه بدرجة كبيرة يخالف مبدأ العدالة الضريبية[482]، وعدم مراعاة المقدرة التكليفية للممول يخالف مبدأ العدالة الضريبية أيضاً[483].

ثانياً – يجب أنْ يتناسب دين الضريبة مع مقدار الدخل الخاضع لها. وإنَّ انعدام الضريبة يكون منافياً لاستحقاقها، ولوجوبها ديناً في ذمة المكلف، ولجواز تكليفه بأدائها، ذلك أنَّ تحصيل الضريبة يفترض توافر مقوماتها، والأسس الواقعية لعدالتها[484].

---

[480] راجع الحكم الصادر في القضية رقم /76/ لسنة /22/ قضائية "دستورية" بجلسة /7/ حزيران 2002م، والحكم الصادر في القضية رقم /332/ لسنة /23/ قضائية "دستورية" سنة 2005م، موقع المحكمة السابق ذكره.

[481] القضية رقم /229/ لسنة /29/ قضائية "دستورية"، جلسة 12 أيار سنة 2013م

وكذلك القضية رقم /131/ لسنة /21/ قضائية "دستورية" بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد /1/ تموز سنة 2007م، موقع المحكمة السابق ذكره.

[482] راجع في ذلك: القضية رقم /5/ لسنة /10/ قضائية "دستورية"، بتاريخ /19/ تموز 1993، موقع المحكمة السابق ذكره.

وخلصت المحكمة إلى أنه وإنْ صحَّ أنْ تُتَّخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين وفقاً لأسس عادلة، إلا أنه لا يجوز أنْ تُفرض الضريبة ويُحدَّد وعاؤها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة، فما لذلك الغرض شُرّعت الضريبة، وما قصد الدستور أنْ تؤدي في نهاية مطافها إلى أنْ يفقد المواطن رأس المال المحمّل بعبئها ليؤول تنفيذها في النهاية إلى فقدان وعائها أو الانتقاص الجسيم منه. ومن أجل ذلك كان الدخل – باعتباره من طبيعة متجددة ودورية – هو الذي يشكل – على اختلاف مصادره – الوعاء الأساسي الرئيسي للضريبة، إذ هو التعبير الرئيس عن المقدرة التكليفية للممول، بينما يشكل رأس المال وعاء تكميلياً للضرائب لا يلجأ المشرع إلى فرض الضريبة عليه إلا استثناء ولمرة واحدة أو لفترة محددة بحيث لا تؤدي الضريبة بوعائها كلياً أو تمتص جانباً جسيماً منه. وقد يرى المشرع أحياناً فرض ضريبة على رأس مال يغلّ دخلاً ويراعى أنْ يتم الوفاء بهذه الضريبة من دخل رأس المال الخاضع للضريبة. أما فرض ضريبة على رأس مال لا يغلّ دخلاً وبطريقة دورية متجددة، ولفترة غير محددة مع زيادة تحكميّة مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه، فإنه ينطوي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص المادة /34/ من الدستور، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية الذي نصت المادة /38/ من الدستور على قيام النظام الضريبي على أساسه وهو ما يوجب القضاء بعدم دستورية النصين المطعون عليهما.

[483] راجع في ذلك، القضية رقم /5/ لسنة /10/ قضائية "دستورية" بتاريخ /19/ حزيران 1993، على موقع المحكمة السابق ذكره.

[484] الحكم الصادر في القضية رقم /43/ لسنة /13/ قضائية "دستورية" بجلسة /6/ كانون الأول 1993، على موقع المحكمة السابق ذكره.

ثالثاً – إنَّ تحديد دين الضريبة يكون بالتوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها باعتبار أنَّ ذلك يُعَدُّ شرطاً لازماً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من المكلف والخزانة العامة. ويتعين أنْ يكون ذلك الدَّين محقَّقاً ومحدَّداً على أسس واقعية يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون المطرح محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص؛ ذلك أنَّ مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطاً بمطرحها، وباعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدِّر معها المشرع واقعية الضريبة وعدالتها، بما لا يخالف الدستور[485].

رابعاً – الغلو في الجزاء الضريبي وعدم التناسب بين الأفعال والجزاء يجاوز نطاق العدالة الاجتماعية. فالأصل في النظام الضريبي أنْ يكون قائماً على العدالة الاجتماعية، فلا تُعتبر جباية الأموال في ذاتها هدفاً يحميه الدستور. وينبغي دوماً أنْ يكون كل جزاء متناسباً مع الأفعال التي نهى المشرع عنها. وخلصت المحكمة في هذا القضاء إلى ضابط آخر يرتبط بالغلو، وهو وجه آخر له، وهو التناسب بين الأفعال والجزاء المقرر لها، فيتعين ألا يكون الجزاء على الأفعال جنائياً كان، أم تأديبياً، أم مالياً – إفراطاً، بل متناسباً معها، ومتدرجاً بقدر خطورتها ووطأتها على الصالح العام، فلا يكون هذا الجزاء إعناتاً. واعتبرت المحكمة أنَّ تعدد صور الجزاء وانصبابها جميعاً على مال المدين – مع وحدة سببها – يُعتبر توقيعاً لأكثر من جزاء على فعل واحد، منافياً لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة[486].

---

[485] الحكم الصادر في القضية رقم /125/ لسنة /18/ قضائية "دستورية" بجلسة "كانون الأول سنة 2005"، والحكم الصادر في القضية رقم /229/ لسنة /29/ قضائية "دستورية" 2013م، على موقع المحكمة السابق ذكره.

وبناء على هذا المبدأ قضت المحكمة الدستورية بعدم دستورية نص الفقرة الثانية من المادة /38/ من القانون رقم /157/ لسنة 1981، فيما تضمنّه من أنْ يكون لمصلحة الضرائب عدم الاعتداد بإقرار الممول وتحديد الأرباح بطريق التقدير، وذلك دون وضع ضوابط أو معايير لهذا التقدير.

كما قضت المحكمة بعدم دستورية نص البند /6/ من الجدول المرفق بقانون الضريبة على الاستهلاك الصادر بالقانون رقم /133/ لسنة 1981، وذلك بعد أنْ نعت الشركة المدعية على النص المطعون عليه أنه فرض ضريبة عامة على تداول السكر حاسباً قيمتها عن الطن القائم، فأدخل في حسابها وزن العبوات التي تختلف فيما بينها مما يجعل وعاء الضريبة الحقيقي يختلف من حالة إلى أخرى وغير محدد على أكمل وجه، فضلاً عن أنه لا يحقق المساواة بين المكلفين بالضريبة تبعاً لاختلاف وزن العبوات مما يجعله مخالفاً لأحكام المواد 38، 40، 119 من الدستور. فاستجابت المحكمة لهذا النعي.

[486] الحكم الصادر في القضية رقم /33/ لسنة /16/ قضائية "دستورية" بجلسة /3/ شباط سنة 1996، موقع المحكمة السابق ذكره.=

خامساً – إنَّ وطأة الضريبة دون وجود مصلحة مبررة يخالف العدالة الاجتماعية. فقد ذهبت المحكمة الدستورية العليا إلى أنَّ العدالة الاجتماعية وإنْ تعددت صورها، وكان مضمونها قد يتبدل بتغيّر الزمان والمكان، على ضوء القيم التي ارتضتها الجماعة لمفهوم الحق والعدل في بيئة بذاتها، وخلال زمن معيّن، إلا أنَّ تطبيقاتها في نطاق الضريبة تَشِي ببعض ملامحها الأصلية، وبوجه خاص من خلال زاويتين، أولاهما: أنْ يكون ممكناً عقلاً ربط عبئها بالأغراض الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المقصودة منها. ثانيتهما: ألا يكون فرضها قد تم إخلالاً بحقوق ينبغي أنْ تخلص لأصحابها[487].

سادساً – إنَّ العدالة الاجتماعية ينافيها أنْ يقتصر فرض الضريبة على فئات دون أخرى على الرغم من توافر مناط استحقاقها فيهم جميعاً، مما يُعَدُّ إخلالاً بحقوق الفئات التي أخضعها القانون للضريبة – بتحميلها وحدها أعباءها كاملة – وإعفاء الآخرين منها دون مقتضى[488].

سابعاً – إنَّ عدم وضع ضوابط وأسس موضوعية في تقدير العبء الضريبي يخالف العدالة الاجتماعية[489].

=وبناء على هذا المبدأ قضت المحكمة الدستورية بعدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم /147/ لسنة 1984، بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم /5/ لسنة 1986، من أنْ "يستحق على الجهات المسؤولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد".

كما قضت المحكمة بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة /181/ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم /157/ لسنة 1981 فيما تضمنه من إلزام من يُحكم بإدانته في الأحوال المنصوص عليها في المادة /178/ من القانون المذكور بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤدَّ من الضرائب المستحقة. حيث ذهبت المحكمة إلى أنَّ الممولين الخاضعين للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي يلتزمون عملاً بالنص الطعين عند الحكم عليهم بالإدانة في الأحوال المنصوص عليها في المادة /178/ من قانون الضرائب على الدخل – فضلاً عن العقوبة الجنائية بالسجن – بأداء ثلاثة أمثال الضريبة التي نسب إليهم التهرب من أدائها.

وراجع أيضاً: حكم المحكمة في القضية رقم /332/ لسنة /23/ قضائية "دستورية" بجلسة /8/ أيار 2005، على موقع المحكمة السابق ذكره.

[487] حكم المحكمة في القضية رقم /28/ لسنة /15/ قضائية "دستورية" بجلسة /5/ كانون الأول 1998، على موقع المحكمة السابق ذكره.

[488] الحكم الصادر في القضية رقم /43/ لسنة /17/ قضائية "دستورية" بجلسة /2/ كانون الثاني 1999، على موقع المحكمة السابق ذكره.

واستناداً إلى هذا المبدأ قضت المحكمة بعدم دستورية نص البند /6/ من الجدول المرفق بقانون الضريبة على الاستهلاك الصادر بالقانون رقم /133/ لسنة 1981. فقد ذهبت المحكمة إلى مخالفته مبدأ المساواة إذ فرّق بين المكلفين بالضريبة عن السكر – وهو الوعاء الحقيقي لها – تبعاً لاختلاف أوزان عبواته، إذْ يتحمل أصحاب العبوات الأثقل وزناً بعبء ضريبي أكبر من أصحاب العبوات الأخف وزناً.

[489] الحكم الصادر في القضية رقم /308/ لسنة /24/ قضائية "دستورية" بجلسة /11/ حزيران 2006، على موقع المحكمة السابق ذكره.

ورأت المحكمة أنَّ البند (ج) من المادة /75/ المطعون عليه في النطاق المحدد لم يضع معياراً، تُحدَّد على أساسه قيمة الأراضي الزراعية الكائنة في ضواحي المدن، في الأحوال التي تُحصل الرسوم النسبية على أساسها، معتداً فقط بالقيمة التي يوضحها الطالب. غير أنه لم يركن إلى ذلك، فاتّخذ من الجباية منهاجاً له، إذ عوّل على نظام التحري الذي يقوم به قلم الكتاب عن القيمة الحقيقية للأراضي المشار إليها، تمهيداً لإخضاع ما قد يظهر من زيادة في هذه القيمة لرسوم تكميلية، بعد الحكم في الخصومة القضائية، واستكمال إجراءاتها، دون أنْ يضع معايير دقيقة تنضبط بها أسس التقدير، متوخياً أنْ يوفر عن طريقها وعلى غير أسس موضوعية موارد للدولة تعينها على إشباع جانب من احتياجاتها، وهو ما يعني=

الفرع الثالث

ردّ قواعد الضريبة إلى العدالة الضريبية

وضع "**آدم سميث**" قواعد الضريبة في صيغة مفصّلة متماسكة واضحة حاسمة، في كتابه المشهور "**ثروة الأمم**". ومن وجهة نظرنا فإنَّ قاعدة العدالة ترتبط بالقواعد الثلاث المتبقية، كما سنبينه فيما يأتي:

أولاً – اليقين:

ترتبط قاعدة اليقين بقاعدة العدالة، فالضريبة حتى تكون عادلة يجب أنْ تتحقق فيها قاعدة اليقين، فلا يمكن أنْ تكون الضريبة عادلة ما لم يكن التشريع الضريبي الصادر واضحاً، بحيث يمكن للممول أنْ يعْلم التزاماته الضريبية على نحو مؤكد[490]، وفي هذا المعنى جرى قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر على أنَّ "تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أنَّ ذلك يُعَدُّ شرطاً لازماً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة. ويتعين أنْ يكون ذلك الدين – وهو ما يطلق عليه مطرح الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها – مُحقَّقاً ومُحدَّداً على أسس واقعية يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون المطرح مُحقَّقاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص، ذلك أنَّ مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطاً بمطرحها، وباعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه،

=ملاحقتها للممولين من أجل استئدائها، تأميناً لمبلغها بعد أنْ أدرجها بموازنتها على ضوء توقعها الحصول عليها من خلال الرسوم القضائية وجنوحها بالتالي إلى المغالاة في تقدير رسومها، فكان طلب تلك الرسوم التكميلية من ذوي الشأن مصادماً لتوقعهم المشروع، فلا يكون مقدارها معروفاً قبل انعقاد الخصومة القضائية، ولا عبؤها ماثلاً في أذهانهم عند التقاضي، فلا يزنون خطاهم على ضوء تقديرهم سلفاً لها، ولا يعرفون بالتالي لأقدامهم مواقعها، بل يباغتهم قلم الكتاب بها، ليكون فرضها نوعاً من المداهمة التي تفتقر لمبرراتها، وعدواناً على الملكية الخاصة من خلال اقتطاع بعض عناصرها دون مسوغ.

وبناء عليه، خلصت المحكمة إلى أنَّ نظام التحري على إطلاقه المنصوص عليه في البند (ج) من (ثانياً) من المادة /75/ مخالف لأحكام المواد (120،119،38،34،32) من الدستور، وانتهت إلى القضاء بعدم دستورية نص البند (ج) من (ثانياً) من المادة /75/ من القانون رقم /90/ لسنة 1944 بالرسوم القضائية ورسوم التوثيق في المواد المدنية، فيما لم يتضمنه من وضع ضوابط وأسس موضوعية لنظام التحري عن القيمة الحقيقية للأراضي الزراعية الكائنة في ضواحي المدن، وتحصيل رسم عن الزيادة التي تظهر في هذه القيمة.

[490] اعتبرت المحكمة الدستورية العليا في مصر أنه مما يتعارض مع قاعدة اليقين أنْ تقوم الإدارة بزيادة الرسوم أو الفرائض المالية عن واقعة تمت وتحددت في تاريخ، ثم تطالب الإدارة بزيادة هذه الفرائض نتيجة تحريات قامت بها في تاريخ لاحق. راجع في ذلك: محمد، (حزيران، 2010)، ص21.

وفق الشروط التي يقدّر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها بما لا مخالفة فيه للدستور"[491].

كما قضت المحكمة ذاتها أنَّ: "التقدير الجزافي الذي تفرضه المصلحة، دون أدنى دليل وبغير ضمانات تكون كافلة لتقدير المقدرة التكيفية للممولين تقديراً حقيقياً، يصادم توقّع الممولين المشروع، ويباغت حياتهم عاصفاً بمقدراتهم حاكماً لكذب إقراراتهم فلا يكون مقدار الضريبة الملزمين بأدائها معروفاً لهم قبل استحقاقها، ولا عبؤها ماثلاً في أذهانهم عند سابق تعاملاتهم الأمر الذي يؤدي إلى إهدار أسس وقواعد العدالة الاجتماعية"[492].

ومنعت المحكمة الدستورية العليا المصرية[493] أنْ تلجأ السلطة التنفيذية إلى فرض ضريبة بأثر رجعي، من خلال اقتراح قانون تفسيري، بدعوى أنَّ القانون المقترح يفسِّر نصاً وارداً في قانون قائم، حتى يمكن استغلال الطبيعة الكاشفة للتفسير التشريعي بأنْ يقنِّن فرض ضريبة على ممول بأثر رجعي، مما يُعَدُّ التفافاً برلمانياً أو تشريعياً لا يجوز، لاصطدامه بفكرة اليقين في التشريعات الضريبية، والتي تُعبِّر عنه بالتوقع المشروع الذي يجب أنْ يتيح للممول تدبير أوضاعه بعد صدور قانون الضريبة، بحيث لا يُفاجأ بالتزامات ضريبية عن أحداث سابقة لم يتوقع خضوعه للضريبة عنها[494].

ثانياً – الملاءمة في الدفع:

تقتضي هذه القاعدة أنْ تجبى الضريبة من حيث الطريقة وميعاد التحصيل في أنسب الأوقات للممول بما يتفق مع طبيعة نشاطه وبالشكل الملائم للقدرة المالية للمكلف، وبالتالي تُعتبر قاعدة الملاءمة شرطاً لعدالة الضريبة، لأنها تقتضي عدم دفع المكلف أكثر مما يتوجب عليه، كما تقتضي معاملة ضريبية متساوية لذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة.

---

491 القضية رقم /125/ لسنة /18/ قضائية "دستورية" جلسة /11/ كانون الأول سنة 2005م.
والقضية رقم /131/ لسنة /21/ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية" بتاريخ /1/ تموز سنة 2007م.
والقضية رقم /229/ لسنة /29/ قضائية "دستورية" بتاريخ 12 أيار سنة 2013م، على موقع المحكمة السابق ذكره.

492 القضية رقم /125/ لسنة /18/ قضائية "دستورية" جلسة /11/ كانون الأول سنة 2005م، على موقع المحكمة السابق ذكره.

493 راجع القضية /232/ لسنة /36/ قضائية "دستورية" بجلسة 15 نيسان 2007، على موقع المحكمة السابق ذكره.

494 محمد، (حزيران، 2010)، ص21.

ثالثاً – الاقتصاد في نفقات الجباية:

أي أنْ يتم تحصيل الضريبة بأيسر وأسهل الطرق بحيث تكون نفقات جباية الضرائب أقل ما يمكن. وحيث أنَّ العدالة الضريبية حق للإدارة كما هي حق للمكلف فإنها تقتضي ألا تصرف نفقات إضافية في سبيل تحصيلها للضرائب، وبالتالي تتطلب العدالة الضريبية تحقُّق قاعدة الاقتصاد.

خلاصة القول: إنَّ جميع قواعد الضريبة تُردُّ إلى قاعدة العدالة. حيث يمكننا اعتبار هذه القواعد الأربعة "**فضائل الضريبة**"، وجميعها تُردُّ إلى فضيلة "العدالة الضريبية".

ومن وجهة نظرنا فإنه يمكننا تعريف العدالة الضريبية بأنها: "مفهوم فلسفي اقتصادي قانوني يختلف من دولة لأخرى ومن زمن لآخر. وتعتبر الفضيلة الأولى للضريبة وإليها تردُّ قواعد الضريبة. وهي هدف وركن للضريبة في آن معاً، فهي بحسبانها هدفاً تعني وظيفة الضريبة التي تحققها في المجال الاقتصادي والاجتماعي، أما بحسبانها ركناً من أركان الضريبة فيُقصد بها القواعد التي تنظم أحكام الضريبة في فرضها وتحصيلها ويراعيها القانون الضريبي وتلتزم بها الإدارة الضريبية بحيث تتوافق الضريبة مع المقدرة التكليفية للممول".

المطلب الثاني

علاقة مفهوم العدالة الضريبية بغيره من المفاهيم

يرتبط مفهوم العدالة الضريبية بعدة مفاهيم قانونية وضريبية، مثل مشروعية الضريبة، ودستورية الضريبة، والحياد والتدخل الضريبي، واستقرار الضريبة. كما أنَّ العدالة الضريبية تتطلب عدم حصول ازدواج ضريبي وعدم التهرب من الضريبة، والدقة في تحديد المطرح الضريبي، وضرورة وجود ضريبة القانون العام.

وسنتناول في الفروع الآتية علاقة العدالة الضريبية بهذه المفاهيم كالآتي:

الفرع الأول

العدالة الضريبية ومشروعية الضريبة ودستوريتها

في ظل الدولة القانونية، ومبدأ سيادة القانون، فإنَّ مبدأ المشروعية يعني أنْ تلتزم الدولة بحكم القانون في كل تصرفاتها، ويُقصد بمشروعية الضريبة، عدم جواز إنشاء الضرائب إلا بقانون[495].

وتنص الدساتير عادة – مع بعض الاختلافات البسيطة – على أنَّ فرض الضرائب، أو تعديلها، أو إلغاءها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بالضرائب والرسوم إلا في حدود القانون[496]. وقد استنتج الفقهاء من ذلك مايلي[497]:

أولاً – إنَّ تحديد القواعد المتعلقة بمطرح الضريبة العامة ومعدلها وطرق تحصيلها هي من اختصاص المشرع وحده.

ثانياً – يقع على عاتق المشرع تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، ومكان فرضها، والمكلفين بها.

ثالثاً – إنَّ الإعفاءات من الضريبة لا يمكن منحها إلا بقانون، ولا يجوز أنْ يترك المشرع تحديد القواعد السابقة ذكرها إلى السلطة التنفيذية.

رابعاً – ضرورة أنْ يتوافر في القانون الضريبي ما يتوافر في أي قانون من مبادئ أهمها: مبدأ المساواة أمام القانون الضريبي، وما يرتبط به من العمومية الضريبية المتعلقة بالمكلفين وبأموالهم، ومبدأ العدالة الضريبية الأفقية والرأسية، وما يرتبط بها من إعفاء الحد الأدنى للمعيشة والإعفاءات المتعلقة بالأعباء العائلية، ومراعاة مصدر الدخل، وطرق استخدام الدخل، وغيرها مما يُعَدُّ تطبيقاً لمبدأ شخصية الضريبة.

---

[495] عبد اللطيف، (1999)، ص5.

[496] سبق وأنْ وأشرنا إلى هذه القاعدة في دستور كل من سورية ومصر ولبنان.

[497] فرهود، والعكام، (2010)، ص243.

وراجع أيضاً: ناشد، (2009)، ص217 وما بعد.

– البرعي، عزت عبد الحميد. (2000). المبادئ العامة للتشريعات الضريبية – الكتاب الأول. شبين الكوم: مصر. دار الولاء للنشر والتوزيع. ص163 وما بعد.

وتُعتبر قاعدة المشروعية – كما أسلفنا – القاعدة الأولى للضريبة المثلى التي تأكدت تاريخياً. وقد تقررت إثر تطورات سياسية مهمة حدثت في انكلترا في ثورة 1688م وفرنسا في ثورة 1789م[498]. وقد استقرت في نصوص الدستور فأصبحت قاعدة دستورية، ولا يخلو أي دستور في عالم اليوم من نص يثبتها[499].

وقد تضمنت المادة /14/ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن عام 1789م هذا المبدأ بقولها أنَّ: "للمواطنين الحق في أنْ يتأكدوا بأنفسهم، أو بواسطة نوابهم، من ضرورة الضريبة العامة، وأنْ يرتضوها بحرية، وأنْ يتابعوا استخدامها وتحديد مقدارها وتحصيلها ومدتها".

إلا أنَّ ارتقاء مبدأ مشروعية الضريبة إلى مدارج المبادئ الدستورية لم يكن في حد ذاته نهاية المطاف، ولم يكن غاية في ذاته، فهو – وإنْ شكّل ضمانة أساسية – إلا أنها لم تكن كافية لوحدها، لهذا فقد مهّد مبدأُ مشروعية الضريبة السبيلَ أمام ضمانات أخرى، لم تكن في وقت من الأوقات إلا لتحقيق المساواة والعدالة بين المكلفين[500].

وبالتالي فإنَّ إقرار الضريبة من قبل المشرع، وفرضها وفقاً للقواعد الشكلية التي ينص عليها الدستور النافذ، يشكل ضمانة مهمة في المجال الضريبي لتحقيق العدالة. فالخطوة الأولى في سبيل تحقيق العدالة الضريبية هي مشروعيتها. وبما أنَّ الدستور يتطلب تحقيق العدالة الضريبية، فإنَّ الضريبة توصم بعدم الدستورية – إضافة لعدم عدالتها – في حال فرضها بشكل منافٍ للعدالة الضريبية. أي أنه لا يكفي للقول بدستورية الضريبة أنْ تصدر بقانون قد حاز أوضاعه الشكلية بإقراره من البرلمان، والتصديق عليه من رئيس الدولة ونشره بالجريدة الرسمية، بل يجب أنْ يكون هذا القانون محققاً للعدالة الاجتماعية، فلا ينجم عن تطبيقه إخلال بهذه

---

498 كان مبدأ المشروعية يتمتع في فرنسا بسيادة مطلقة في شؤون الضرائب في أعقاب ثورتها الكبرى. ولم يقصد رجال الثورة الفرنسية قصر هذا المبدأ على شؤون الضرائب وحدها؛ وإنما أرادوا به مبدأ عاماً يكون أساساً يرتكز إليه القانون العام بأسره. راجع في ذلك: بدوي، محمد طه، والنشار، محمد حمدي. (1959). أصول التشريع الضريبي المصري، ط:1. الإسكندرية: مصر. دار المعارف. ص32.

499 فرهود، (2004، أ)، ص164.

وقد سبق وأنْ أشرنا إلى هذه القاعدة في دستور كل من سورية ومصر ولبنان.

500 عبد اللطيف. (1999). ص6.

العدالة، أو إرهاق للممول بأعباء مالية تفضي في النهاية إلى عدوان على ملكيته الخاصة لا يُقرِّه الدستور[501].

ولقد عبَّرت المحكمة الدستورية العليا المصرية عن ذلك بقولها:

"إنَّ إقرار السلطة التشريعية لقانون الضريبة العامة، لا يَحول دون مباشرة هذه المحكمة لرقابتها في شأن توافر الشروط الموضوعية لعناصر بنيانها، وذلك بالنظر لخطورة الآثار التي تُحْدثها هذه الضريبة، وعلى الأخص من زاوية اتصالها بمظاهر الانكماش أو الانتعاش وتأثيرها على فرص الاستثمار والادخار والعمل وحدود الإنفاق، فلا تنحسر رقابتها بالتالي في شأن الضريبة التي فرضها المشرع عن الواقعة القانونية التي أنشأتها، وقوامها صلة منطقية بين شخص محدد يُعتبر ملتزماً بها، والمال المُتّخذ مطرحاً لها متحملاً بعبئها، وهذه الصلة هي التي لا تنهض الضريبة بتخلفها سوية على قدميها، وتتحراها هذه المحكمة لضمان أنْ يظل إطارها مرتبطاً بما ينبغي أنْ يقيمها على حقائق العدل الاجتماعي محدداً مضمونها وغاياتها على ضوء القيم التي احتضنها الدستور، ويندرج تحتها ضرورة أنْ تكون صور الدخل على اختلافها أياً كان مصدرها وباعتباره إيراداً مضافاً إلى رؤوس الأموال التي أنتجتها مطرحاً أساسياً للضريبة، كافلاً عدالتها وموضوعيتها، ومرتبطاً بالمقدرة التكليفية لمموليها، فلا ينال اتخاذ الدخل قاعدة لها من رؤوس الأموال في ذاتها بما يؤول إلى تآكلها أو يحول دون تراكمها، بل تظل قدرتها في مجال التنمية، باقية مصادرها، متجددة روافدها. كذلك فإنَّ المشرع وإنْ توخى أصلاً بالضريبة التي يفرضها، أنْ يدبّر من خلالها موارد مالية لأشخاص القانون العام يقتضيها إشباعها لنفقاتها، إلا أنَّ طلبها هذه الموارد لا يجوز أنْ يكون توجهاً نهماً مؤثراً في بنيان الضريبة، عاصفاً بحقوق الملكية، التي تتصل بها بما ينال من أصلها، أو يُفقدها مقوماتها، أو يفصل عنها بعض أجزائها، أو يُقيد من نطاق الحقوق التي تتفرع عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية، وهو ما يعني أنَّ أغراض الجباية وحدها لا تُعتبر هدفاً يحدد للضريبة مسارها، ولا يجوز أنْ تهيمن على تشكيل ملامحها، فذلك مما لا يحميه الدستور"[502].

---

[501] محمد، (حزيران، 2010)، ص10.

[502] هذا الحكم مذكور في المرجع السابق، ص11.

الفرع الثاني

العدالة الضريبية والحياد الضريبي

اقتصرت مهام الدولة حتى أوائل القرن العشرين على توفير الأمن الداخلي والخارجي والعدل، دون محاولة التأثير في نشاط الأفراد أو إحداث تعديل في توزيع الدخول والثروات. حيث كانت الضريبة تأخذ طابعاً حيادياً يتمثّل في الاستعانة بالضريبة لتحقيق الأهداف المالية التي اقتصرت على تزويد الدولة بما يكفي لتغطية النفقات اللازمة للقيام بمهماتها المحدودة[503].

لذلك اهتم العلماء التقليديون كثيراً بقاعدة وفرة الضريبة، وحللوها تحليلاً عميقاً[504]. ويُقصد بوفرة الضريبة أنْ تدر الضريبة أقصى ما يمكن من الإيرادات للخزينة العامة، بمعنى أنْ تكون غزيرة المورد. وكي تُحقق ذلك يجب ألا تدعْ مجالاً للتهرب، وأنْ تكون معتدلة المعدل، كيلا تقضي على المادة الخاضعة للضريبة فتؤدي إلى تآكلها، وأنْ تكون ثابتة ومرنة. ويُقصد بثبات الضريبة عدم تأثرها بالتقلبات الاقتصادية بحيث لا تزيد إيراداتها أيام الرخاء، وتقل إيراداتها أيام الكساد، فمن الثابت أنَّ حصيلة كل نوع من الضرائب يتأثر بالحالة الاقتصادية للدولة فكِلا حالتي التضخم والركود تؤثران في حصيلة الضريبة زيادة أو نقصاناً، فهنالك ضرائب تتميز بثبات حصيلتها تبعاً لذلك كالضرائب المباشرة، أكثر من ضرائب أخرى تكون حصيلتها مرتبطة بتلك الحالة كالضرائب على الإنفاق، لذلك فإنَّ تحقيق الثبات النسبي في حصيلة الضرائب في الدولة يتطلب منها أنْ تعتمد على كِلا النوعين من هذه الضرائب في توليد حصيلتها الضريبية كي يتسم نظامها الضريبي بالكفاءة والفعالية وذلك لمواجهة الإنفاق العام المتزايد فيها. أما مرونة الضريبة فيُقصد بها أمرين اثنين: أولهما أنْ تكون الضريبة سهلة التوجيه بحيث تتوصل إلى المطرح الضريبي مهما كانت صورة هذا المطرح من دخل أو رأسمال أو استهلاك، وثانيهما توافر الإمكانية لدى الإدارة الضريبية لتغيير معدل الضريبة حسب الحالة الاقتصادية، ففي أوقات الازدهار تعمل الإدارة الضريبية على رفع المعدل الضريبي من دون أنْ يؤثر ذلك في قدرة المكلفين على الدفع أو في مستوى

---

[503] الحلاق، (2018)، ص8.

[504] محمد، (2009)، ص317.

– عواضة، وقطيش، (1990)، ص352 وما بعدها.

النشاط الاقتصادي، وفي أوقات الأزمة تعمل الإدارة الضريبية على انخفاض المعدل الضريبي محاولة في ذلك أنْ تخفف وقع الأزمة على المكلفين. لذا يجب على الدول أنْ تتنبه إلى هذه الناحية عند رفع معدلات الضرائب كيلا تؤثر في مقدار حصيلتها، وأنْ تعتمد ما أمكن على الضرائب المرنة[505].

وفي واقع الأمر أنَّ موضوع الوفرة يثير موضوعاً في غاية الأهمية، وهو مدى تعارضها مع العدالة الضريبية؛ فالمفهوم التقليدي للضريبة كان حتى أوائل القرن العشرين يتنازعه مبدآن هما وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية. وكان شائعاً لدى التقليديين أنَّ الضرائب المنتجة ليست عادلة، والضرائب العادلة ليست منتجة. وهذا التعارض بين العدالة والإنتاجية كان ملحوظاً بصورة واضحة في الماضي عندما صاغ التقليديون أفكارهم. ويرجع هذا الاعتقاد إلى أنَّ تنظيم الضرائب غير المباشرة لم يكن يسمح بمراعاة الظروف الشخصية للممولين، إلا أنَّ تطور الفنون الضريبية فيما بعد أدى إلى تخفيف حدة التعارض؛ فلا يمكن القول الآن أنَّ الضرائب المباشرة أقل إنتاجية من الضرائب غير المباشرة، ولا تستطيع النظم الضريبية أنْ تستغني عن إحدى الضريبتين، فيجب أنْ تستخدمهما بشكل متوازن كي يكون نظاماً ضريبياً ناجحاً، بحيث تساهم كل الطبقات بقدر طاقتها في الأعباء العامة (عنصر العدالة)، والتي تحفظ للنشاط الاقتصادي حيويته وتدفقه، وتوفر للخزانة العامة حاجتها من الإيرادات (عنصر الوفرة)[506].

وتأكيداً لذلك توجَّهت المحكمة الدستورية العليا المصرية إلى أنَّ القانون الضريبي يجب أنْ يحقق التوازن بين الهدف الجبائي وقاعدة العدالة، ولكنْ من دون بيان الضابط القانوني في إقامة ذلك التوازن، وبذلك قضت: "أنَّ قانون الضريبة العامة، وإنْ توخَّى حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أنَّ الحصول على إيرادها هدفاً مقصوداً ابتداء، إلا أنَّ مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص

---

[505] راجع في ذلك: فرهود، (2004، أ)، ص169 وما بعدها.
- عواضة، وقطيش، (1990)، ص354.
- العكام، (2018)، ص166 وما بعدها.

[506] موسى، (2011)، ص115 وما بعدها.
وراجع في المعنى نفسه: عواضة، وقطيش، (1990)، ص354 وما بعدها.
- محمد، (2009)، ص317.

هذا القانون"[507].

ورأت المحكمة أيضاً أنَّ المشرع وإنْ توخَّى أصلاً بالضريبة التي يفرضها، أنْ يدبر من خلالها موارد مالية لأشخاص القانون العام يقتضيها إشباعها لنفقاتها، إلا أنَّ طلبها هذه الموارد، لا يجوز أنْ يكون توجهاً نهماً مؤثراً في بنيان الضريبة، عاصفاً بحقوق الملكية التي تتصل بها بما ينال من أصلها، أو يفقدها مقوماتها، أو يفصل عنها بعض أجزائها، أو يقيد من نطاق الحقوق التي تتفرع عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية، وهو ما يعني أنَّ أغراض الجباية وحدها لا تُعتبر هدفاً يحدِّد للضريبة مسارها، ولا يجوز أنْ تهيمن على تشكيل ملامحها، فذلك مما لا يحميه الدستور[508].

ومن وجهة نظرنا لمفهوم العدالة الضريبية، فإنَّ هذه العدالة غير منفصلة عن تحقيق الوفرة؛ فهما ليسا ضدين، إنما يتحقق مزيد من هذه العدالة كلما توفرت للخزينة العامة إيرادات إضافية من الضرائب دون إخلال بمصلحة وحقوق المكلف؛ باعتبار أنَّ العدالة الضريبية حق لكل من الإدارة والمكلف. فهذه الإيرادات الضريبية ستصب في نهاية المطاف في مصلحة المكلف على شكل خدمات ونفقات عامة، كما أنَّ الإدارة الضريبية حريصة كل الحرص على توفير المال اللازم كي تقوم الدولة بمهامها الدستورية المنوطة بها على أكمل وجه.

الفرع الثالث

العدالة الضريبية والتدخل الضريبي

يرى المعاصرون أنَّ الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية للدولة لا يمكن أنْ تكون محايدة تماماً، تقتصر على غرضها المالي، دون أنْ يكون لها تأثير على سلوك الأفراد وتوجيههم إلى الإنتاج أو إلى الاستهلاك الذي يهدف إليه المشرع من فرض الضريبة. غاية الأمر أنه يمكن أنْ تكون هناك ضريبة أقل حيادية من ضريبة أخرى، تبعاً لنوع هذه الضريبة وقواعد فرضها.

ويأخذ التدخل بواسطة الضرائب أشكالاً متعددة: فهنالك التدخل بزيادة عبء الضرائب أو إنقاصه بصورة

---

[507] القضية /332/ لسنة /23/ قضائية "دستورية" في /8/ أيار 2005، موقع المحكمة السابق ذكره.

[508] راجع القضية /78/ لسنة /26/ قضائية "دستورية" جلسة 7 آذار 2010، موقع المحكمة السابق ذكره.

إجمالية، والتدخل بالتمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه الأنشطة المختلفة، والتدخل باقتطاع قسم من المداخيل الكبيرة أو الثروات الضخمة بواسطة ضرائب ورسوم مرتفعة، والتدخل بإعادة توزيع الثروة[509].

ولا ينطوي المفهوم المعاصر للضريبة على صراع بين مبدأ التدخل وكلاً من مبدأي وفرة الحصيلة والعدالة إلا أنه أصبح لمبدأ التدخل المكانة الأولى بينهما وجاء بمدلول جديد للعدالة، فلم يَعُدْ تحقيق المساواة أمام الضريبة هي الأساس حسب مدلولها التقليدي بل أصبحت تتحقق بوساطة الضريبة نفسها[510].

أولاً – التدخل الضريبي والإنتاجية:

يرى البعض أنَّ التدخل الضريبي يؤدي إلى نقص إنتاجية الضريبة، لأنَّ من أدوات التدخل الضريبي منح الإعفاءات والخصومات الضريبية التي تقلل من الدخل الخاضع للضريبة، ومن ثم تنقص الحصيلة الضريبية. إلا أنه إذا استخدمت هذه الحوافز الضريبية في تحفيز المستثمرين على إقامة مشروعات جديدة فإنَّ ذلك لا يؤثر على إنتاجية الضريبة، لأنه لن يمس الحصيلة الضريبية بالنسبة للمنشآت القائمة فعلاً قبل منح هذه الحوافز الضريبية. كما أنَّ منح الإعفاءات الضريبية للمشروعات القائمة يمكن أنْ يتقرر لحفزها على فتح فروع أو خطوط إنتاج جديدة أو تحسين وزيادة قوتها الإنتاجية، تؤدي إلى زيادة الحصيلة بعد إنتهاء فترة الإعفاء الممنوح لهذه المشروعات، نتيجة زيادة أرباحها بسبب التطوير الذي حدث عليها نتيجة هذا التدخل، وبالتالي يزيد مقدار الضريبة الصافي، وتعوض فترة الإعفاء السابقة[511].

ثانياً – التدخل الضريبي والعدالة الضريبية:

يرى البعض أنه حيثما يكون هناك تدخل ضريبي من الدولة فإنَّ العدالة تختفي، لأنَّ من مقتضيات التدخل الضريبي التمييز بين الأفراد والمشروعات، وهذا التمييز يعني عدم تحقيق العدالة. ولكن هذا القول غير دقيق؛ لأنَّ العدالة تقتضي المساواة في التضحية، أي مساهمة كلٌ حسب مقدرته التكليفية، وليس في التمييز بين الأفراد

---

[509] الحلاق، (2018)، ص10.

– عواضة، وقطيش، (1990)، ص356 وما بعدها.

[510] الحلاق، (2018)، ص11.

[511] محمد، (2009)، ص 321.

والمنشآت حسب هذه المقدرة ما يتعارض مع العدالة، وبالتالي لا يتعارض التدخل الضريبي بفرض المعدلات التصاعدية على الدخول المرتفعة، أو للتمييز بين المكلفين تبعاً لحالتهم الاجتماعية مع مبدأ العدالة[512].

ويمكننا القول: إنَّ العدالة الضريبية تقتضي التدخل من قبل الدولة لا أنْ تكون محايدة، فإعفاء الحد الأدنى للمعيشة ومراعاة الأعباء العائلية وباقي وسائل تشخيص الضريبة التي تتخذها الدولة تُعتبر ضرورية لتحقيق عدالة الضريبة. وبما أنه من غايات الضريبة تحقيق حصيلة وفيرة؛ فإنَّ العدالة الضريبية تقتضي الحصول على هذه الحصيلة، مع مراعاة المقدرة التكليفية للممولين. وبهذا تتحقق عدالة الضريبة لكل من المكلف والإدارة بأنْ تتم مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف من جهة، وتحقيق الوفرة – ما أمكن – في الحصيلة من جهة أخرى، وهو ما يتحقق عبر التدخل الضريبي كما ذكرنا.

ويجب أنْ يكون القانون الضريبي متوازناً؛ فلا يرجح مصلحة عامة ترجيحاً كبيراً يخلُّ أو يتجاهل مصلحة المكلف الخاصة. فمن المعلوم أنَّ للخزانة العامة مصلحة في اقتضاء دين الضريبة من المكلف، تقوم على أنَّ إثراءها بهذا الدين يحقق أهداف المجتمع في استغلال الإيرادات العامة الضريبية لغايات اقتصادية واجتماعية تعود بالنفع على المجتمع كله، كما أنَّ للمكلف مصلحة في أنْ يكون له وحده حق الانتفاع بماله الخاص على النحو الذي يحقق منفعته، ويجعله متمتعاً بعوائد جهده واستثماره، وحافزاً لغيره على بذل مزيد من الجهد للحصول على مال ينتفع به. بيد وإنْ كانت المصلحتان العامة والخاصة لا يمكن تساويهما المساواة التامة؛ لأنَّ قدراً من مصلحة الخزانة العامة يعود بالنفع على المكلف ولو بطريق غير مباشر باعتباره أحد أفراد المجتمع، إلا أنَّ ذلك لا يعطي المبرر لأنْ تكون مصلحة الخزانة العامة مرجَّحة ترجيحاً كبيراً يخلُّ بأحد أهم مقومات العدالة التي يرسي دعائمها الدستور، فلا ينبغي أنْ تكون المصلحة العامة ذريعة لعقاب المكلف عن إخلاله بحق الخزانة العامة عند التأخير عن دفع الضريبة في الميعاد أو عند التهرب منها، عقاباً يتجاوز الحد إلى أنْ تصادر أموال المكلف، أو أنْ يكون مفرطاً غير متدرج مخلاً بالعدالة المنشودة[513].

---

[512] المرجع السابق، ص 322.

[513] محمد، (حزيران، 2010)، ص38 وما بعدها.

الفرع الرابع

العدالة الضريبية والازدواج الضريبي

يعرَّف الازدواج الضريبي بأنه: "فرض ضريبتين من نوع واحد على الشخص نفسه، بالنسبة للمال ذاته، وعن المدة ذاتها"[514].

ومن المعروف أنَّ الغاية من الضريبة إشراك المكلفين في الأعباء العامة بالنسبة إلى مقدرة كل منهم. واستناداً إلى ذلك، إذا تحمَّل المكلف عدة ضرائب فرضت على مبلغ واحد، فإنَّ ذلك يُثقل كاهله بأعباء ضرائبية أكثر من طاقته التكليفية، وهذا الوضع يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية. فالعدالة الضريبية تتطلب ألا يكون هناك ازدواجاً ضريبياً، لأنه ينال منها وذلك بتحميل المكلف أكثر من طاقته[515].

وقد يلجأ المكلف الذي يتعرض للازدواج الضريبي إلى التخلص من العبء الضريبي الثقيل الملقى على عاتقه عن طريق تهربه من هذا العبء، وهذا سيؤدي إلى عدم العدالة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي[516].

وفي هذا الصدد، نبين الازدواج الضريبي الحاصل في الضريبة المفروضة على الشركات. فمن المعلوم أنَّ نظم ضريبة الشركات تختلف تبعاً لكيفية معاملتها للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة. فالضريبة على دخل الشركات تتحقق قبل دفع أي شيء منه إلى المساهمين على أساس أنَّ الدخل يعود إلى شخص معنوي واحد له شخصيته المستقلة. أما حصة كل مساهم من ربح الشركة فهناك نظريتان تحددان خضوعه أو عدم خضوعه للضريبة، وهاتان النظريتان هما: نظرية الفصل ونظرية الدمج. وبحسب **نظرية الفصل** يتم فصل شخصية الشركة واعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مساهميها؛ وبالتالي تخضع الأرباح التي تحققها الشركة للضريبة

---

[514] راجع حول مفهوم الازدواج الضريبي: العكام، (2018)، ص257 وما بعدها.
وراجع أيضاً: البطريق، (1984)، ص102 وما بعدها.

[515] الشوابكة، سالم. (2005). الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. مج:21، العدد:2. ص 64. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

[516] موسى، (2011)، ص111.

وتخضع أيضاً الأرباح التي توزعها الشركات بين مساهميها للضريبة أيضاً. أما **نظرية الدمج** فتقوم على النظر في معاملة الشركة باعتبارها ذمة واحدة تتكون من ذمة الشركاء وذمة الشخص المعنوي، وبالتالي تفرض الضريبة على دخل الشركة فقط، أما حصص الأرباح والتي توزعها الشركة بين مساهميها بعد خصم الضريبة منها فإنها لا تخضع للضريبة مرة أخرى. وهكذا نجد أنَّ الازدواج الضريبي متحقق في الحالة الأولى[517].

ونجد أنَّ المشرع الضريبي في **سورية** أخذ بنظرية الفصل، ففرض ضريبة على مستوى أرباح شركات الأموال وهي الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وترتبط هذه الضريبة باسم الشركاء[518]، وفرض ضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على الشركاء وهي الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة بمعدل نسبي مقداره (7%)[519]. وهنا لا بد من القول بأنه كان يجب على المشرع الضريبي السوري الأخذ بنظام الخصم الكامل عبر إعفاء الأرباح الموزعة على الشركاء في شركات الأموال من الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، أو فرض ضريبة عليها محتجزة من المنبع بأسعار رمزية، وذلك من أجل تحقيق نوع من العدالة الرأسية بين ممولي هذه الضريبة على أقل تقدير وتحسين المناخ الاستثماري[520].

وفي **مصر**، فقد سار المشرع على المنهج نفسه الذي اتبعه المشرع السوري، فأخذ بنظرية الفصل في المعاملة الضريبية للأرباح الموزعة والأرباح غير الموزعة، حيث أخضع الأرباح الكلية للضريبة على الشركات وكذلك فرض ضريبة على الأرباح الموزعة وهي الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي[521].

والحال ذاته في **لبنان** الذي فرض فيه المشرع على مستوى شركاته الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية[522]، وفرض ضريبة ثانية على الأرباح الموزعة على الشركاء في شركات الأموال هي

---

[517] راجع في ذلك: العكام، محمد خير. (2003). دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة. دكتوراه، كلية الحقوق في جامعة القاهرة. القاهرة: مصر. ص485.

وراجع أيضاً: راجح، رامز عدنان. (2011). المعاملة الضريبية للشركات "دراسة مقارنة". ماجستير، كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص130 وما بعد.

[518] انظر المادتين /2/ و/16/ من القانون /25/ لعام 2003.

[519] انظر المادة /84/ من القانون /24/ لعام 2003.

[520] العكام، (2003)، ص498 – 499.

[521] راجع المواد /47/ و/48/ و/52/ وتعديلاتها، من القانون /91/ لعام 2005.

ضريبة دخل رؤوس الأموال بمعدل نسبي مقداره (10%)، وميز في ذلك بين الشركات المحلية والشركات الأجنبية، فافترض في شركات الأموال الأجنبية العاملة فيه جميع أرباحها بمثابة أرباح موزعة على الشركاء فيها بغض النظر عن النسبة الحقيقية للأرباح الموزعة فيها على الشركاء من أرباحها الحقيقية[523]، وهذا المسلك فيه ازدواج ضريبي أكثر من الازدواج الذي يحتويه النظام الكلاسيكي[524].

ونحن نوافق ما اقترحه أستاذنا الدكتور محمد خير العكام بإعفاء المشرع في كل من مصر ولبنان الأرباح الموزعة على الشركاء في الشركات من الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، أو فرض ضريبة عليها محتجزة من المنبع بأسعار رمزية.

نخلص مما سبق إلى أنَّ المشرع في كل من سورية ولبنان ومصر ابتعد عن مفهوم العدالة الضريبية بشأن فرض ضريبة على الأرباح الموزعة في مجال الشركات المفروضة عليها الضريبة، بأنْ حصل ازدواج ضريبي بفرضه ضريبة على الشركات وضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على الشركاء فيها[525].

الفرع الخامس

العدالة الضريبية والتخلص من عبء الضريبة

من المعلوم أنَّ المكلف غالباً ما يسعى إلى التخلص من عبء الضريبة، سواء بواسطة الانعكاس الضريبي أو التهرب من دفع الضريبة. وينجم عن هاتين الظاهرتين نتائج سيئة تؤثر في عدالة النظام الضريبي نتيجة عدم المساواة بين المكلفين، كما ينجم عنها نتائج اقتصادية يصعب السيطرة عليها. ويعرَّف الانعكاس الضريبي بأنه: "نقل عبء الضريبة من المكلف الذي حدده القانون إلى شخص آخر". والملاحظ أنَّ المكلف الذي يؤدي الضريبة عادة ما يحاول نقل عبئها عنه والرجوع فيها على غيره، وكثيراً ما ينجح بذلك. ولا يُعَدُّ الانعكاس الضريبي مخالفاً

---

[522] انظر المادة الرابعة من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959.

[523] انظر المادة /72 مكرر/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 والمضافة بموجب القانون /27/ لعام 1980 والمعدلة مؤخراً بموجب القانون /64/ لعام 2017.

[524] العكام، (2003)، ص495.

[525] مع ملاحظة أنَّ المشرع المصري وحّد المعاملة الضريبية بالنسبة لشركات الأشخاص والأموال وأخضعها جميعاً لضريبة أرباح الشخاص الاعتبارية، وأنَّ المشرع السوري واللبناني مايز بين شركات الأشخاص والأموال بالتفصيل الذي سنتحدث عنه لاحقاً.

للقانون ولا يقع مرتكبه تحت طائلة القانون، وهذه الحقيقة جعلت التدخل للحد من الآثار المترتبة على هذه الظاهرة أو تعديل نتائجها أمراً صعباً ومتعذراً في بعض الأحيان. ويؤدي إغفال عملية الانعكاس الضريبي واحتمال حدوثها عند رسم السياسة الضريبية إلى سوء في توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين بما يحقق المساواة في التضحية، وهذا بدوره يؤثر سلباً في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين[526]. فالانعكاس الضريبي يؤثر في العدالة الضريبية بالنسبة للمكلفين، لكنه لا يؤثر على إيرادات الخزينة العامة للدولة[527].

أما التهرب الضريبي فهو أحد الظواهر الضريبية والمالية، التي تؤكد الدراسات والإحصاءات شيوعها في كل دول العالم تقريباً. ويمكن تعريفه بأنه: "ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة المكلف بها، باتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون، قد تصل إلى حد مخالفة نصوصه"[528].

وبهذا المعنى يمكن أنْ يأخذ أحد أشكال ثلاثة هي[529]:

أولاً – تجنب ضريبي: وهو أقلها شدة وخطورة، حيث يتمثل بابتعاد المكلف أصلاً عن الخضوع للتكليف الضريبي.

وتعرِّف منظمةُ التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD** التجنبَ الضريبي بأنه: "ترتيب أمور المكلف بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون"[530].

---

526 العكام، (2018)، ص226 وما بعدها.

527 الخطيب، خالد. (2000). التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مج: 14، العدد:2، ص 159. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

528 يعرّف المشرع السوري التهرب الضريبي بأنه: "كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها 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" (المادة الثانية من القانون رقم /25/ لعام 2003 "قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي").

529 العكام، (2018)، ص240 وما بعدها.

ويصيب التجنب الضريبي النظام الضريبي في أهم أركانه: العدالة الضريبية، حين تتمكن جماعة من المكلفين من تخفيض أعبائهم التي يجب عليهم تحملها باتباع وسائل لا يقصدها المشرع، بينما يظل آخرون يتحملون أعباءهم مع أنهم متساوون في المراكز القانونية[531].

ثانياً – تهرب ضريبي بحت: حيث يتجسد بمحاولات المكلف الخاضع للضريبة أنْ يفلت من دفع الضريبة التي تترتب عليه قانوناً سواء بالاستفادة من ثغرات قوانين فرض الضريبة، أم بالتلاعب في المصطلحات القانونية دون خرقها[532].

وحتى يقلَّ التهرب الضريبي وتتحقق العدالة الضريبية، يرى البعض أنه يجب العمل على ما يلي[533]:

1 – الأخذ بالمفهوم الحديث للعدالة الضريبية القائم على أساس القدرة على الدفع.

2 – الجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

3 – الأخذ بنظرية المراحل الضريبية. فكلما انتقلت الدولة من مرحلة من مراحل النمو إلى مرحلة أخرى متقدمة غلبت الضرائب على الدخل، كما يجب أنْ تميل للضرائب على رقم الأعمال ومنها الضرائب على القيمة المضافة. وبذلك تقلل التهرب الضريبي وتزيد إيرادات الضريبة وتتحقق فيها عدالة ضريبية أكثر وتتلاءم مع البنيان الاقتصادي.

---

[530] يقول الكاتب الأمريكي "**ستيجلتز**": "لقد اعتدنا أنْ نقرأ القول المأثور: إنَّ في الحياة شيئين لا يمكن تجنبهما: الموت والضرائب. ولكن اليوم، وفي ظل أحكام قانوننا الضريبي الحالي، يسود شعور بأنَّ شيئاً واحداً فقط يمكن تجنبه، هو الموت".
ويقول "**دانيال ديفور**" في كتابه التاريخ السياسي للشيطان عام 1726م: "إنَّ الموت والضرائب هما أكثر الأشياء التي نؤمن بها يقيناً".
ويقول "**بنيامين فرانكلين**" أحد الآباء المؤسسين للولايات المتحدة الأمريكية: "لا يوجد شيء يمكن أنْ نقول عنه أنه مؤكد ما عدا الموت والضرائب".
ويعتبر مصطلح "**التجنب الضريبي**" من إبداعات الاقتصاديين، الذي شاع في سبعينيات القرن الماضي، ويقال إنَّ التجنب الضريبي مثل الزكام ينتشر، ولا يوجد علاج ناجع له، ولا سابق إنذار لتلافيه، وإنَّ ضرره أكبر مما يبدو في الواقع".
للتوسع أكثر، راجع: محمد، رمضان صديق. (2011). التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية للنشر والتوزيع. ص5 وما بعدها.

[531] المرجع السابق، ص105 وما بعدها.
وراجع في المعنى نفسه: الخطيب، (2000)، ص170.

[532] في سورية، جاء في المادة الثانية من التعليمات التنفيذية للقانون رقم /25/ لعام 2003 الخاص بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي أنَّ: "عدم قيام المكلفين بالواجبات في مواعيدها القانونية وقيامهم بها فيما بعد لا يُعتبر من قبيل واقعات التهرب الضريبي، ويكتفى بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في قوانين الضرائب والرسوم النافذة، انطلاقاً من أنَّ القيام بهذه الواجبات ولو بشكل متأخر ينفي عنهم توفر نية وقصد التهرب الضريبي".

[533] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص121 وما بعدها.

4 – وطوَّر المحدثون الفنون الضريبية في نطاق الضرائب كلها بقصد تقليل التهرب الضريبي وتحقيق العدالة لضريبية:

أ – ففي نطاق الضرائب المباشرة على الدخول والثروات تفننت الإدارة الضريبية في معرفتها والوصول إليها بقصد منع التهرب الضريبي، سواء أكان ذلك بالتوسع في طريقة الحجز عند المنبع أم بالاستعلام الضريبي المتطور أم باستخدام أجهزة الحاسب الآلي. كما تم فرض الضرائب التصاعدية على الدخل والثروة بقصد الوصول إلى عدالة ضريبية أكبر.

ب – وفي نطاق الضرائب غير المباشرة تم تقسيم السلع والخدمات إلى ضرورية معفاة من الضريبة أو ذات معدل خفيف، وشائعة ذات معدل ضريبي متوسط، وكمالية ذات معدل ضريبي مرتفع، وهو ما يؤدي إلى أنْ تصبح هذه الضرائب غير المباشرة أكثر عدالة من فرضها بمعدل واحد إضافة لكونها منتجة.

ومن أهم وسائل التهرب الضريبي التي تستفيد منها شرائح الدخل العليا هي الملاذات الضريبية. ويعرَّف **الملاذ الضريبي**[534] بأنه: "ولاية قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جداً أو معدومة وتعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات

---

[534] هناك العديد من التعريفات للملاذ الضريبي، منها: "أي دولة لا تفرض ضريبة أو تفرض ضريبة بمعدل مخفض على الأفراد والشركات تعتبر ملاذاً ضريبياً". وتعرف اقتصادياً على أنها "أي دولة ذات هيكل ضريبي مركب تم وضعه عمداً لاستغلال والاستفادة من الطلب العالمي لتجنب الضريبة"، وهناك آخرون قاموا بتعريف الملاذ الضريبي على أنه "أي دولة تقوم بعمل تعديلات في قوانينها الضريبية لجذب رؤوس الأموال الأجنبية"، ورأى آخرون: "أنَّ الملمح الأساسي لدول الملاذ الضريبي أنها تقوم باستخدام قوانينها ومعاييرها لتجنب وتفادي القوانين الضريبية والتشريعات الأخرى".

وبالرغم من عدم قدرة مكتب التوثيق الأمريكي (GAO GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE) في تحديد تعريف لدول الملاذ الضريبي إلا أنه قد قام بوضع بعض الخصائص التي تشير إلى وجود ملاذ ضريبي كما يلي:

أ – فرض ضرائب اسمية أو عدم فرض ضريبة.

ب – الافتقار لتبادل المعلومات الضريبية الفعال مع المصالح الضريبية الأجنبية.

ج – عدم شفافية النصوص التشريعية والقانونية والإدارية.

د – عدم وجود مقر محلي للنشاط.

هـ – الترويج الذاتي لمراكز التمويل الخارجية.

وقد ظهر أول ملاذ ضريبي في أواخر القرن التاسع عشر في سويسرا. راجع في ذلك: وزارة المالية المصرية، مصلحة الضرائب. الملاذ الضريبي هدف أم وسيلة. 13 شباط 2018. الرابط:

www.mof.gov.eg

وراجع أيضاً: صابوني، جميل. (2010، ب)، الملاذات الضريبية، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص482، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

القضائية ميزة أخرى وهي السرّية، وهي ضرورية لمن يريد أنْ يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال. فوفقاً لشبكة العدالة الضريبية[535] يوجد حوالي /80/ ملاذاً ضريبياً حول العالم يمنح ضريبة منخفضة جداً أو معدومة أو قوانين تمنح سرية البيانات، وتنزح لها الأموال والثروات من كل بقاع الأرض. وللملاذات الضريبية فوائد واستخدامات متعددة، فعلى مستوى الشركات تلجأ الكثير من الشركات إلى تملك فرع من شركتها في ملاذ ضريبي بهدف التلاعب في حساباتها بحيث تظهر أغلبية أرباحها في الشركة المسجلة في الملاذ الضريبي وتختفي من الفرع المسجل في الدولة التي تشتغل بها فعلياً. وينتهي بنا الأمر إلى أنَّ الشركات العملاقة لا تدفع الضريبة في المكان أو الدولة التي تحقق فيها الأرباح[536].

وفي تقرير أصدرته شبكة العدالة الضريبية تحت عنوان: "افرض الضرائب علينا إنْ كنت تستطيع" **Tax us if you can** عام 2005، والذي قدّر الخسارة التي تتكبدها الدول من جراء غياب أو ضعف الأنظمة الضريبية في الدول وعن تجنب دفع الضرائب من قبل الأفراد والشركات وعن هروب رؤوس الأموال بحوالي /225/ مليار دولار أمريكي. وجاء في التقرير أيضاً أنَّ هروب رؤوس الأموال من الدول النامية يصل إلى حدود /500/ مليار دولار سنوياً وهي مقسمة إلى ثلاثة أجزاء:

أ – 50 مليار دولار ناتجة عن أعمال الفساد.

ب – 200 مليار دولار ناتجة عن الاستغلال التجاري لضعف النظام الضريبي في الدول النامية.

ج – 250 مليار دولار ناتجة عن الجرائم المالية[537].

---

[535] هي شبكة دولية مستقلة، تم إطلاقها في عام 2003، وتركز على البحث والتحليل والدعوة في مجال الضرائب الدولية والتنظيم المالي، بما في ذلك دور الملاذات الضريبية.

[536] دياب، أسامة. (2015). السياحة الضريبية: مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، ط:1. القاهرة: مصر. المبادرة المصرية للحقوق الشخصية. ص4 وما بعدها.

[537] Tax justice network, (2005). Tax us if you can: The True Story of a Global Failure, London, UK. P. 6.

موجود على شبكة الإنترنت على الرابط:

http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/tuiyc_-_eng_-_web_file.pdf

تاريخ الدخول: 30/كانون الثاني/2018.

ثالثاً – غش ضريبي: وهو أخطر أشكال التخلص من الضرائب، باعتباره يرتكز على استخدام وسائل وأساليب مخالفة للقوانين كالاحتيال والغش والتزوير في سبيل التخلص من دفع الضرائب[538].

ويؤثر الغش الضريبي المرتكب من خلال جرائم أصحاب الياقات البيضاء، والاقتصاد الخفي، وغسيل الأموال، في العدالة الضريبية على المدى القصير والمدى الطويل[539]:

فعلى المدى القصير يؤثر في ناحيتين:

1 – الأثر الناجم عن إعادة التوزيع: فهذه الجرائم تسمح لمرتكبيها بالحصول على دخول غير مشروعة تزيد الأغنياء غنى أو تنقل بعض الناس من الفقر إلى الغنى. وهذه الطبقة الغنية تكون بمنأى عن الضرائب، خصوصاً الضرائب المباشرة، مما يعني أنَّ الضرائب تُدفع بعكس المقدرة التكليفية، وهو ما يعني أنَّ العدالة الضريبية تهتز أركانها وربما تنهار.

2 – ينعكس الأثر السابق في الدول التي تعتمد على الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وبسبب تهرب مرتكبي هذه الجرائم من الخضوع للضرائب المباشرة، فإنَّ الدولة بقصد تعويض حصيلتها الضريبية من الضرائب المباشرة، قد تعمد إلى رفع معدلات الضرائب غير المباشرة. ومعلوم أنَّ الضرائب غير المباشرة ثقيلة العبء على الفئات المحدودة الدخل، ومن ثم فإنها لا تتلاءم مع العدالة الضريبية.

أما على المدى الطويل، يؤثر الغش الضريبي في العدالة الضريبية من النواحي الآتية:

1 – تهريب رؤوس الأموال: وهو ما يؤثر سلباً في حجم المدخرات الداخلية، أي يقلل من رصيد الثروات والدخول في الدولة، مما يؤدي إلى تآكل مطرح الضرائب، خصوصاً على شريحة كبيرة من أصحاب الثروات والدخول

---

[538] من صور الغش الضريبي:

أ – تعمُّد الكذب في الإقرار الضريبي.

ب – تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة المطرح الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف.

ج – إخفاء مطرح الضريبة إخفاء مادياً، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج، أي إخفاء النشاط الخاضع للضريبة.

د – توزيع الأرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.

راجع في ذلك: الزبيدي. (2015). ص64.

[539] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص130 وما بعدها.

المرتفعة، وهذا يجافي العدالة الضريبية. وقد تعمد الدولة إلى زيادة الضرائب على مطارح الضرائب التي تستطيع الوصول إليها مما يزيد العبء الضريبي عليها، وهذا ما يجافي العدالة الضريبية أيضاً.

2 – اضطرابات في السياسة الاقتصادية تنعكس سلباً في السياسة المالية بالابتعاد عن العدالة الضريبية.

3 – التضخم: وهو ما يزيد الأغنياء غنى والفقراء فقراً، وهذا ما يصيب العدالة الضريبية في مقتل.

4 – البطالة: فهذه الجرائم تتمثل في اتجاه مبالغ كبيرة إلى خارج الدولة، وبذلك تؤثر سلباً في معدلات الادخار والاستثمار، أي تؤثر سلباً في إقامة المشروعات الإنتاجية التي تستطيع استيعاب عدد كبير من الراغبين في العمل. وبذلك تضطر الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب المفروضة بقصد تعويض الضرائب التي لم تجْبِها من هؤلاء العاطلين. وبذلك تتأثر العدالة الضريبية وتسير في طريق معوج.

واستخلاصاً لما سبق، فإنَّ التهرب الضريبي يؤدي إلى إحداث آثار سيئة، سواء من ناحية ضآلة الحصيلة، أو من ناحية عدالة توزيع العبء الضريبي على النحو الذي قصده واضعو السياسة الضريبية. إذ يزداد العبء بالنسبة لمن قاموا بأداء التزاماتهم الضريبية على الوجه الأكمل، بينما ينخفض أو يتلاشى هذا العبء بالنسبة لمن تمكنوا من التهرب من هذه الالتزامات الضريبية أو من جانب منها. وكثيراً ما يؤدي انتشار التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى زيادة معدلات ضرائبها أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص المستمر في حصيلة الضرائب، الأمر الذي يزيد من الآثار السيئة للتهرب، وخاصة من ناحية الابتعاد عن عدالة توزيع العبء الضريبي الذي يتحمل الجانب الأكبر منه المكلفون الذين احترموا إرادة الدولة وامتثلوا طواعية لسلطانها[540].

وفي **سورية**، أشار وزير المالية أنَّ وزارة المالية نظمت عام 2019 (1000) ضبط تهرب ضريبي

---

[540] البطريق، (1984)، ص113 وما بعدها.

وننوه هنا إلى دراسة ميدانية قام بها حسين عبد الله والدكتور ابراهيم عدي، حول دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، شملت مراقبي الدخل كممثلين عن الدوائر المالية في محافظتي طرطوس واللاذقية ومكلفي ضريبة الدخل، وانتهت الدراسة إلى أنَّ عدالة النظام الضريبي تؤدي إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. للاطلاع عليها، راجع: عدي، ابراهيم، وعبد الله، حسين. (2013، 17 أيلول). دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية "سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية". مج:35، العدد:5، اللاذقية: سورية. جامعة تشرين.

بمبلغ يفوق /160/ مليار ليرة سورية[541].

وصرحت وزارة الداخلية المصرية أنه تم خلال أسبوع واحد ضبط /1743/ قضية تهرب ضريبي في **مصر**[542].

أما في **لبنان**، فتبلغ قيمة التهرب الضريبي سنوياً 4.5 مليار دولار وفق ما تؤكد دراسة لصندوق النقد الدولي[543].

ولا شك أنَّ فرص نجاح النظام الضريبي يتضاعف كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف، وكلما ازدادت درجة تعليمه، وازداد مستواه الثقافي واقتناعه بعدالة الضريبة وأهميتها في تمويل وتنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالنفع على المجتمع ككل. وبالعكس، كلما انخفضت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف، ونظر إلى الضريبة على أنها استقطاع جائر تحصل عليه الدولة ظلماً دون أنْ يعود بنفع حقيقي على المجتمع، فإنه سيلجأ إلى أساليب الغش والتهرب للتخلص منها[544].

---

[541] راجع تصريحاته على الموقع الآتي على شبكة الإنترنت:
https://manhom.com/1981448-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%87%D8%B1%D8%A8-%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A-%D9%81%D9%8A-/%D8%B3%D9%88%D8%B1%D9%8A%D8%A9-3
تاريخ الدخول: 21/آذار/2021.

[542] كان ذلك في شهر أيلول عام 2020، راجع الخبر على موقع المصري اليوم على الرابط الآتي:
https://www.almasryalyoum.com/news/details/2048902
تاريخ الدخول: 17/تشرين الثاني/2021.

[543] راجع المقالة في جريدة الشرق الأوسط، على الرابط:
https://aawsat.com/home/article/1739491/%D9%84%D8%A8%D9%86%D8%A7%D9%86-%D9%8A%D8%B3%D8%B9%D9%89-%D8%A5%D9%84%D9%89-%D8%B6%D8%A8%D8%B7-%D8%AA%D9%87%D8%B1%D8%A8-%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A-%D9%8A%D9%81%D9%88%D9%82-%D8%A7%D9%84%D9%8045-%D9%85%D9%84%D9%8A%D8%A7%D8%B1-%D8%AF%D9%88%D9%84%D8%A7%D8%B1
تاريخ الدخول: 3/آب/2021.

[544] دراز، حامد عبد المجيد. (2019). النظم الضريبية. الإسكندرية: مصر. منشورات كلية التجارة – جامعة الإسكندرية. ص88.

الفرع السادس

العدالة الضريبية واستقرار الضريبة

لاحظ الاقتصاديون منذ البداية أنَّ الضرائب لا تستقر دائماً على عاتق المكلف بها قانوناً، فالعبء قد يتحمله المكلف القانوني نفسه حينما لا يكون هناك نقل للضريبة وبذلك يكون المكلف القانوني والمكلف الفعلي شخصاً واحداً، وعندما يستطيع المكلف القانوني نقل عبء الضريبة عليه إلى غيره، يسمى هذا الأخير المكلف الفعلي، وهو من يتحمل عبء الضريبة. وتُثار الإشكالية إذا لم يكن في نية المشرع حصول نقل للعبء الضريبي واستقراره على عاتق فريق من المكلفين ولم يكن هدف المشرع أنْ يتحملوا عبأها، فتتأثر بذلك السياسة المالية التي يهدف المشرع عند وضعها اختيار الضرائب وتوزيعها توزيعاً عادلاً بين المكلفين، فيؤدي ذلك إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية. ومن خلال الأثر الذي يرتبه توزيع عبء الضريبة ومعرفة مدى انطباق هذا التوزيع مع العدالة الضريبية تظهر علاقة استقرار الضريبة بالعدالة، فإذا تحمل الأغنياء عبء الضريبة كله أو معظمه تحققت العدالة الضريبية، وإذا تحمل الفقراء العبء الضريبي كله أو معظمه كانت غير عادلة[545].

الفرع السابع

العدالة الضريبية وضريبة القانون العام

عند فرض الضريبة على الدخل تبرز مشكلة خطيرة تتعلق بالدخول المتولدة عن أنشطة لم تشملها قواعد القانون الضريبي، فمن المتصور أنْ تظهر أنشطة اقتصادية جديدة من خلال التطور الاقتصادي والاجتماعي، ويتولد عنها إيرادات لا تخضع لأي تنظيم ضريبي ومن ثم فلا يلتزم أصحابها بتحمل أي عبء ضريبي. ولذلك وجب على المشرع من أجل ضمان إخضاع كافة الأنشطة الاقتصادية الحالية والمتوقعة في المستقبل أنْ يبحث عن وسيلة أو طريقة لإخضاع جميع هذه الأنشطة للضريبة، فيختار إحدى الضرائب ويخضع لها كافة الدخول التي لا تخضع لأي ضريبة أخرى على الدخل، وعندئذ يطلق على هذه الضريبة وصف "**ضريبة القانون العام**"، وهي

---

[545] الزبيدي، (2015)، ص42 وما بعدها.

تعني باختصار إلحاق أي نشاط لا ضريبة له بأحكام ضريبة القانون العام[546]. وبهذا يتحقق مبدأ المساواة بين المكلفين في تحمل الأعباء الضريبية ويطبق مبدأ قانونية الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى يتحقق مبدأ الوفرة الذي يؤدي إلى تحقيق مزيد من العدالة الضريبية باعتبار أنَّ زيادة إيرادات الخزينة العامة يعني زيادة الخدمات العامة، ويعني أيضاً تحسين قدرة الدولة على النهوض بمهامها الدستورية.

انطلاقاً مما سلف يتحتم علينا القول: إنَّ العدالة الضريبية تتطلب عدم ترك أي نشاط أو ربح غير خاضع للضريبة باستثناء تلك التي يعفيها المشرع لأسباب مختلفة تحددها السياسة الضريبية المتبعة، وذلك يقودنا إلى ضرورة الأخذ بضريبة القانون العام التي تحقق هذه الغاية.

ففي **سورية**، اعتبر المشرع ضريبة الدخل المقطوع ضريبة القانون العام، حيث نص قانون الضريبة على الدخل على أنْ يكلف بضريبة الدخل المقطوع كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون[547].

وفي **لبنان**، اعتبر المشرع الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة القانون العام، حيث يُعَدُّ من جملة المكلفين بهذه الضريبة كل شخص حقيقي أو معنوي حصل على ربح من عمل يدر ريعاً غير خاضع لضريبة أخرى على الدخل[548].

كما اعتبر المشرع أيضاً الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة ضريبة القانون العام، بحيث تخضع الفوائد والعائدات والأرباح والإيرادات الناتجة عن ممارسة المهنة لضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية. وفيما عداها، تتناول الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة كل ربح أو إيراد أو دخل رأسمالي غير خاضع لضريبة أخرى على الدخل. ولا يستثنى منها إلا ما كان معفياً بنص صريح في القانون[549].

---

[546] راجع في ذلك: ناشد، (2009)، ص273 وما بعد.

وراجع في ذلك أيضاً: شيحة، مصطفى رشدي. (1994). التشريع الضريبي اللبناني. بيروت: لبنان. الدار الجامعية للطباعة والنشر. ص32 وما بعدها.

[547] الفقرة الثانية من المادة /41/ من القانون /24/ لعام 2003.

[548] المادة /2/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959، والفقرة /د/ من المادة /4/ منه.

أما في **مصر**، فالمشرع – كما هو معلوم – قد أخذ بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ففرضها مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني، كما تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر. ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية: المرتبات وما في حكمها، والنشاط التجاري أو الصناعي، والنشاط المهني أو غير التجاري، والثروة العقارية[550]. ثم عاد المشرع وأخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية كل الإيرادات الناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة السادسة من قانون الضريبة على الدخل، سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو في الخارج إذا كانت مصر مركزاً للمهنة أو النشاط. وبذلك يكون المشرع قد جعل الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية ضريبة القانون العام بالنسبة لدخل الأشخاص الطبيعيين.

الفرع الثامن

العدالة الضريبية والدقة في تقدير المطرح الضريبي

تقتضي العدالة الضريبية تقديراً سليماً وواضحاً للمطرح الضريبي[551] وهو الذي يتمثل في المال الذي تفرض عليه، ويفترض تحديد دين الضريبة التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أنَّ ذلك يُعَدُّ شرطاً

---

[549] المادة /70/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959.

[550] المادة السادسة من القانون /91/ لعام 2005 والمعدلة بالمادة الأولى من القانون /53/ لعام 2014.

[551] نص دستور الجمهورية العربية السورية الصادر عام 2012 في الفقرة الأولى من المادة الثامنة عشرة منه على أنْ "لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون". كما نص في المادة /41/ على أنَّ "أداء الضرائب والرسوم والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون".

وفي مصر، جاء في المادة الثامنة والثلاثون من الدستور الصادر عام 2014: "لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون".

وفي لبنان، تنص المادة /81/ من الدستور الصادر عام 1926م والمعدلة بالقانون الدستوري الصادر في 1947/1/21على أنْ: "تُفرض الضرائب العمومية، ولا يجوز إحداث ضريبة ما وجبايتها في الجمهورية اللبنانية إلا بموجب قانون شامل تُطبّق أحكامه على جميع الأراضي اللبنانية دون استثناء".

كما تنص المادة /82/ منه على أنه: "لا يجوز تعديل ضريبة أو إلغاؤها إلا بقانون".

بناء على ذلك، لا يجوز أنْ يُترك أمر تحديد وعاء الضريبة طليقاً بيد القائمين على تنفيذ القانون، لأنَّ ذلك يُعَدُّ في حقيقته إعراضاً من جانب السلطة التشريعية عن مباشرة ولايتها الأصلية في تحديد نطاق هذه الضريبة وقواعد سريانها، ونقل مسؤولياتها إلى السلطة التنفيذية وتفويضها=

لازماً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من المكلف والخزانة العامة. وإذا كان كذلك، فقد تعيَّن أنْ يكون مطرح الضريبة منحصراً في المال المحمَّل بعبئها، ومحقَّقاً ومحدَّداً على أسس واقعية يكون ممكناً معه الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون المطرح محققاً إلا إذا كان ثابتاً، بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص، ذلك أنَّ مقدار الضريبة، أو مبلغها، أو دينها، إنما يتحدد مرتبطاً بمطرحها، وباعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدّر المشرع معها واقعية الضريبة، وعدالتها بما لا مخالفة فيه للدستور. 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[552].

وترى المحكمة الدستورية العليا في مصر أنَّ على القانون الضريبي أنْ يعيِّن مطرح الضريبة أو قاعدتها تعييناً دقيقاً، يؤدي إلى الوصول إلى التقدير الحقيقي للمال الذي تحمل به الضريبة، وتشترط أنْ يكون هذا المطرح محققاً وليس محتملاً ولا ممكناً فقط، وأنْ يستند إلى أسس واقعية لا افتراضية ولا تحكمية، وأنْ يكون محدداً لا متسعاً ولا فضفاضاً؛ لأنَّ في التعيين الدقيق لمطرح الضريبة ضمان لتحقيق العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي، تلك العدالة التي تصون مال المكلف من انتزاعه تحت ستار ضريبة غير مشروعة، وتحمي حق الخزانة العامة من الضياع جراء مطرح محل للتنازع والاختلاف[553].

ونظراً لأهمية العلاقة بين مفهوم العدالة الضريبية والمطرح الضريبي، خصصنا له مبحثاً مستقلاً، نستعرضه في الصفحات الآتية.

= في ذلك، بما يمس بنيان الضريبة التي فرضها القانون، ويشرك تلك السلطة في إنشائها وتغيير أحكامها، وهو المجال المحجوز للسلطة التشريعية دون غيرها. راجع في ذلك: محمد، (2010 ب)، ص9 وما بعدها.

[552] العاني، (2011)، ص207.

[553] محمد، (حزيران، 2010)، ص 33.

المبحث الثاني

علاقة مفهوم العدالة الضريبية بمطرح الضريبة

يفرض علينا المنطق السليم خلال بحثنا لمفهوم الضريبة، تفصيل الأمور المتعلقة بمطرح الضريبة والبحث فيه باعتبارها على النطاق الفردي تؤدي إلى أنْ تتناسب الضريبة مع المقدرة التكليفية للممول، وباعتبارها على النطاق الجماعي تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح أصحاب الدخل المحدود وضد أصحاب الثروات والدخول المرتفعة، ومن ثم إنقاص الفوارق بين الطبقات في الثروات والدخول.

لذلك، ستنقسم دراستنا هذا المبحث إلى المطلبين الآتيين:

المطلب الأول – مطرح الضريبة على الدخل والعدالة الضريبية.

المطلب الثاني – علاقة العدالة الضريبية بالمطرح الضريبي القائم على رأس المال والإنفاق.

المطلب الأول

مطرح الضريبة على الدخل والعدالة الضريبية

يكون مطرح الضريبة واحداً أو متعدداً، شخصاً أو مالاً. فأيهما أكثر عدالة ضريبية: نظام الضريبة الواحدة أم نظام الضرائب المتعددة؟ وأيهما أكثر عدالة ضريبية: الضرائب على الأشخاص أم الأموال؟. ثم يرتبط بهذا الموضوع تحديد أيهما أكثر عدالة: الضرائب المباشرة أم الضرائب غير المباشرة؟. وأخيراً، تحديد نوع ضريبة الدخل وصفتها الأكثر ملاءمة للعدالة الضريبية. وسنبحث كلاً من هذه الموضوعات في فرع مستقل.

الفرع الأول

نظام الضريبة الوحيدة ونظام الضرائب المتعددة

من المعروف أنَّ الضريبة الواحدة[554] تعني أنْ تقتصر الضرائب التي تفرضها الدولة على ضريبة رئيسة واحدة وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها، أما في الضرائب المتعددة فتعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب[555].

ويتفق فقهاء المالية العامة وعلماء الاقتصاد على أنَّ عبء الضريبة الوحيدة يمكن توزيعه على جميع المكلفين، ويمكن إدخال عناصر تشخيص الضريبة فيها، حيث يتم فيها مراعاة الأعباء الشخصية والمهنية وفرضها بمعدل تصاعدي حسب المقدرة التكليفية للممول، وهو ما يحقق المساواة والعدالة. ولكن معظم فقهاء المالية العامة وعلماء الاقتصاد لاحظوا أنَّ العدالة التي تحققها الضريبة الوحيدة هي عدالة ظاهرية بعيدة عن الواقع العملي؛ لأنَّ الخضوع لها يقتصر على نشاط اقتصادي واحد أو مال معين أو إحدى طبقات المجتمع. وهذا يعني أنه إذا وقع ظلم على فئة أو طبقة من المكلفين فإنه يصعب تصحيحه في نظام الضريبة الوحيدة، ويسهل تصحيحه في نظام تعدد الضرائب. يضاف إلى ذلك أنَّ نظام الضرائب المتعددة يحافظ على مصدر النشاط الاقتصادي لأنه يمكّن من المعاملة الضريبية المتنوعة بما يتفق وطبيعة هذا المصدر وظروفه، وهو ما يتفق مع العدالة الضريبية أيضاً. ولذلك انتهوا إلى أنَّ نظام تعدد الضرائب يُفضَّل على نظام الضريبة الوحيدة، وهو ما استقر عليه العمل أيضاً في معظم دول العالم[556].

فنظام الضرائب المتعددة يتميز بعدة ميزات أهمها فرض ضرائب تتلاءم مع طبيعة كل إيراد على حدة، كما أنَّ توسع الأنشطة الاقتصادية في الوقت الحاضر تتطلب فرض الضرائب وتنوعها لكي تستوعب كافة

---

[554] إنَّ أول من نادى بالضريبة الوحيدة هم الاقتصاديون الطبيعيون (الفيزوقراط) الذين اعتبروا أنَّ الأرض هي المصدر الوحيد للإنتاج، والعمل الزراعي هو وحده الذي يعطي ناتجاً صافياً، وبذلك برروا فرض الضريبة الواحدة على ملّاك الأراضي الزراعية باعتبارهم يسيطرون على المصدر الوحيد للثروة. راجع في ذلك: الزبيدي، (2015)، ص34.

[555] العكام، (2018)، ص181 وما بعدها.

وراجع أيضاً: حجازي، وفاء يحيى أحمد. (2006). المحاسبة الضريبية. بنها: مصر. كلية التجارة، جامعة بنها، مركز التعليم المفتوح. ص16.

[556] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص136 وما بعدها.

الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد. وإنَّ الاقتصار على نوع واحد من الثروة أو النشاط يُعتبر تفرقة لا مبرر لها في المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات الاجتماعية، كما أنَّ تعدد الأوعية في نظام الضريبة الموحدة يتيح الفرصة للتعرّف على مصدر الدخل في كل حالة وبالتالي يتيح الفرصة للتعرّف على ظروف المكلف مما يسمح للتمييز في المعاملة الضريبية بين الأنواع المختلفة للدخل تبعاً لمصدرها، ولهذا يعتبر نظام الضرائب المتعددة أكثر عدالة ضريبية من نظام الضريبة الوحيدة[557].

وأخذ المشرع الضريبي في كل من سورية ومصر ولبنان بنظام الضرائب المتعددة. ففي **الجمهورية العربية السورية** تفرض ضرائب على الرواتب والأجور، وعلى ريع رؤوس الأموال المتداولة، وعلى الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وعلى ريع العقارات والعرصات، وغيرها من الضرائب.

وتُفرض في **مصر** ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والتي يتكون مجموع صافي الدخل فيها من المصادر الآتية: (المرتبات وما في حكمها، النشاط التجاري أو الصناعي، النشاط المهني أو غير التجاري، الثروة العقارية). كما تفرض ضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية[558]، وضريبة على العقارات المبنية، وغيرها من الضرائب.

وفي **لبنان** تفرض ضرائب على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد، وعلى رؤوس الأموال المتداولة، وعلى أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، وغيرها من الضرائب.

---

[557] الزبيدي، (2015)، ص35 وما بعدها.

وراجع في المعنى نفسه: شيحة، (1994)، ص65 وما بعدها.

[558] بحسب المادة /48/ من القانون /91/ لعام 2005، يُعَدُّ من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي:

أ – شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع.

ب – الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون.

ج – الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها.

د – البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج، وفروعها في مصر.

هـ – الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

الفرع الثاني

الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

تُعرَّف الضرائب على الأشخاص بأنها التي تتخذ مطرحاً لها وجود الشخص نفسه فهي تفرض على الشخص باعتباره شخصاً ولمجرد وجوده على إقليم الدولة وبصرف النظر عن امتلاكه للثروة. وتأخذ شكلين أساسيين: ضريبة الفردة البسيطة، وضريبة الفردة المتدرجة[559].

وتوصف ضريبة الفرَدة الموحَّدة بأنها غير عادلة، لأنها لا تأخذ في الاعتبار اختلاف الدخول والثروات بينهم. أما ضريبة الفردة المدرجة فعدالتها غير كاملة، لأنَّ كل فرد من أفراد كل طبقة يدفع المبلغ نفسه على الرغم من اختلافهم في ثرواتهم ودخولهم. لذلك فقد تخلَّت معظم الدول عن الضرائب عن الأشخاص وأصبح مطرحها الأموال فقط[560]، فلا يمكن قبول الضريبة على الأشخاص في يومنا لأنها تجعل الإنسان مطرحاً للضريبة، فيصبح سلعة، وهو ما يتنافى مع الكرامة الإنسانية.

وبالنظر إلى الضرائب في كل من الجمهورية العربية السورية ومصر ولبنان، نجد أنَّ مطرحها هو الأموال.

الفرع الثالث

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يتفق معظم الفقهاء والاقتصاديين على أنَّ الضرائب المباشرة أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة، فالضرائب المباشرة تأخذ بعين الاعتبار أعباء المكلف وظروفه الشخصية، وتميّز بين مصادر دخله، وتسمح بتخفيضات تتناسب مع الأوضاع العائلية والاجتماعية، فتفرض على مقدرة المكلف الحقيقية ولا تظلمه. في حين أنَّ الضرائب غير المباشرة لا تأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف الضريبية، فهي شديدة الوطأة على الفقراء أكثر من الأغنياء

---

[559] العكام، (2018)، ص176.

[560] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 137 – 138.

لأنَّ عبأها يزداد بصورة مطَّردة مع انخفاض دخل المكلف[561]، مع الأخذ بالحسبان أنَّ تصنيف السلع والخدمات المفروضة عليها الضريبة تقلل من عدم عدالتها.

ومن الناحية العلمية فإنه كلما ارتفع معدل الضرائب المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية، كلما تحسن أداء الضريبة في إعادة توزيع الدخل[562].

لذلك فإنَّ الفن المالي الحديث اتخذ خطوتين في الضرائب غير المباشرة، الأولى: خفف ظلمها بأنْ أعفيت السلع الضرورية من الضرائب غير المباشرة، وخففت على السلع الشائعة التي تستهلكها الطبقات الفقيرة، وفرضت بمعدلات مرتفعة على السلع الكمالية التي يستهلكها أصحاب الدخول والثروات الكبيرة. والثانية: الاتجاه بها نحو العدالة الضريبية باقتراح الضريبة العامة على الإنفاق[563].

وحاول البعض ربط التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بالديمقراطية[564]. ولكن – وعلى الرغم من التفرقة بينهما – إلا أنهما يعتبران وسيلتان متكاملتان لتتبع عنصري الدخل ورأس المال، وكل نظام ضريبي يقوم بالجمع بينهما، مع اختلاف كيفية الجمع بينهما من نظام إلى آخر[565]. وتتوقف فعالية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في إعادة توزيع الدخل على معدل الضريبة وحجم وعائها ومدى الإعفاءات المعطاة في كل منها ومدى كفاءة الجهاز الضريبي، فيمكن أنْ يكون للضرائب غير المباشرة آثار توزيعية بفرضها على السلع والخدمات الكمالية[566].

والواقع يقول أنَّ الضرائب غير المباشرة تغلب على الضرائب المباشرة في الدول النامية مقارنة بالدول

---

[561] بشور، (1996)، ص274 ومابعدها.
وانظر في ذلك أيضاً: عوض الله، (1998)، ص139 وما بعدها.
[562] قنبس، محمد أحمد. (2013). دور الضريبة في التنمية الاقتصادية. ماجستير. كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص113.
[563] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 139.
[564] انظر في ذلك: عطوي، فوزي. (2003). المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة". بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية. ص89.
[565] عوض الله، (1998)، ص137.
[566] العكام، (2003)، ص26.

المتقدمة، لانخفاض نسبة الدخل القومي والدخل الفردي فيها[567]، حيث تسهم الضرائب المباشرة في (40%) من مجمل الإيرادات الضريبية على مستوى الدول العربية وفق بيانات صندوق النقد العربي[568].

الفرع الرابع

نوع ضريبة الدخل وصفتها الأكثر ملاءمة للعدالة الضريبية

للإحاطة بهذا الموضوع، سنبحث كلاً من: نظريات الدخل الضريبي ومدى ملاءمتها للعدالة الضريبية، ثم الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الدخل الصافي، ثم الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة على الدخل.

أولاً – نظريات الدخل الضريبي ومدى ملاءمتها للعدالة الضريبية:

من المعلوم أنَّ هناك نظريتان في علم المالية العامة لتحديد مفهوم الدخل، هما: نظرية المصدر (أو المنبع)، ونظرية الإثراء (أو الزيادة الإيجابية في ذمة المكلف).

وقد سبق وأنْ تحدثنا عن هاتين النظريتين في موضع سابق من الأطروحة، فعرضنا تعريف الدخل الخاضع للضريبة من وجهة نظر كل منهما، ومزايا كل منهما والانتقادات الموجهة. وانتهينا إلى أنَّ الاتجاه الحديث في التشريعات الضريبية هو زيادة تطبيق نظرية الإثراء، فهي أكثر تحقيقاً للعدالة الضريبية[569].

ونلاحظ أنَّ المشرع في كل من سورية ومصر ولبنان قد أخذ بكلا النظريتين، حيث أخضع للضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (وهو بذلك أخذ بنظرية الإثراء)، كما فرض ضريبة على الرواتب والأجور (وبذلك يكون قد أخذ بنظرية المنبع). إلا أنَّ المشرع أخذ بالضريبة على الزيادة في رأس المال، سواء أكانت هذه الزيادة حقيقية أم وهمية ناتجة عن التضخم وهذا ما يخلُّ بمبدأ العدالة.

---

[567] الخصاونة، محمد. (2014). المالية العامة – النظرية والتطبيق. ط:1. عمان: الأردن. دار المناهج للنشر والتوزيع. ص42.

[568] صندوق النقد الدولي. (2010، 14 كانون الثاني). سلسلة "موجز سياسات" حول "العبء الضريبي". العدد:9، 11 شباط، 2020. الرابط: https://www.amf.org.ae/ar/content

[569] حلمي، والحمود، (2002)، ص 263.

ثانياً – الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الدخل الصافي:

الدخل الإجمالي للمكلف هو كل ما يحصل عليه المكلف من إيراد دون خصم التكاليف اللازمة للحصول عليه، أما الدخل الصافي فهو الدخل الإجمالي مخصوماً منه هذه التكاليف[570].

ومن المتفق عليه قانوناً واقتصاداً، من وجهة نظر العدالة الضريبية، أنَّ الدخل الصافي هو الذي يجب أنْ يخضع للضريبة. فالدخل الصافي هو الذي يمثل اغتناء المكلَّف، ومن ثم فهو أكثر تعبيراً من الدخل الإجمالي على المقدرة التكليفية. وعلى ذلك، فالقاعدة العامة – مع بعض الاستثناءات أحياناً – في التشريعات الضريبية هي خضوع الدخل الصافي للضريبة وليس الدخل الإجمالي[571]، فلا توجد قاعدة واحدة لكافة أنواع الضرائب التي تفرض على الدخل. فالبعض منها يفرض بحسب طبيعتها على الدخل الإجمالي (كالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة)، والبعض الآخر يفرض على الدخل الصافي (كضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية)[572].

ونستعرض فيما يأتي موقف المشرع الضريبي في كل من سورية ومصر ولبنان:

1 – في الجمهورية العربية السورية:

تُفرض ضريبة على الدخل تتناول الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية[573]، وكذلك الحال بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور، حيث يخضع لها الدخل الصافي[574]، كما تُطرح الضريبة على مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير وجمع رؤوس الأموال على مجموع الدخل

---

[570] الدوري، (2009)، ص42.

[571] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص143.

[572] راجع في ذلك: ناشد، (2009)، ص154.

[573] الفقرة /أ/ من المادة الأولى من القانون /24/ لسنة 2003.

[574] ويتحدد الدخل الصافي بحسب الفقرة /ب/ من المادة /70/ من القانون /24/ لسنة 2003، بأنْ تنزل المبالغ الآتية من الدخل غير الصافي:
أ – قيمة الاشتراكات المقتطعة من رواتب وأجور العاملين لقاء الاشتراك في نظام التأمينات الاجتماعية أو التأمين والمعاشات.
ب – تعويض نفقات الوظيفة والانتقال والسفر وبصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تتطلبه الخدمة.
ج – نفقات التمثيل بما لا يتجاوز (25%) من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع.

الصافي الذي يتألف من الربح الصافي المتحقق من مختلف نشاطاتها واستثماراتها[575].

وبحسب المادة /12/ من القانون رقم /41/ لسنة 2005 تُعَدُّ من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية المصروفات والنفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي، وتحدَّد تلك المصروفات والنفقات بقرار يصدر عن مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

ويُلاحَظ أنَّ اعتبار النفقات الشخصية من التكاليف واجبة الخصم من أجل الوصول إلى الدخل الصافي، يُعَدُّ خروجاً على القاعدة المعروفة في الفقه المالي والتي تَعُدُّ النفقات الشخصية استعمالاً للدخل وليس تكلفة على الدخل. وقد أدخل المشرع هذا النص لصعوبة التمييز أحياناً ما بين النفقات التي تُعدُّ استعمالاً للدخل وتلك التي تُعدُّ تكلفة على الدخل، ولتشجيع الإنتاج الصناعي[576].

أما ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة فهي تُفرض على الدخل الإجمالي لكونها بطبيعتها تكاليف يدفعها المكلف على الدخل الناتج عن استثمار رأس المال البحت غير الممزوج بالعمل أي الدخل الذي يحصل عليه صاحب رأس المال الذي لا يستثمره شخصياً وإنما يعهد باستثماره إلى شخص آخر سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً لقاء فائدة أو عوائد محددة[577]. كما تُفرض الضريبة على الفوائد والعوائد وسائر الموارد المحددة في الفقرات /4 و5 و6/ من المادة /83/ من القانون /24/ لعام 2003، على أساس المبالغ غير الصافية[578].

فالمشرع السوري كان موفّقاً في تقسيم المكلفين بالضريبة من حيث خضوع الدخل الصافي أو الإجمالي لها، ففرضها على الدخل الصافي في كل من الضريبة على الرواتب والأجور (مصدر الدخل العمل) والضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية (مصدر الدخل رأس المال والعمل معاً)، بينما فرضها على الدخل الإجمالي في ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة (مصدر الدخل رأس المال)، تحقيقاً للعدالة الضريبية؛ باعتبار أنَّ التفرقة في فرض الضريبة على الدخل الصافي أو الدخل الإجمالي حسب مصدر الدخل يساهم في

---

[575] المادة /9/ من القانون /24/ لعام 2003.

[576] العكام، (2018)، ص: 97.

[577] راجع التعليمات التنفيذية للقانون /24/ لعام 2003.

[578] المادة /99/ من القانون /24/ لعام 2003.

إعادة توزيع الثروة لصالح الطبقات الفقيرة، وبالتالي تحقيق العدالة الاجتماعية.

2 – في مصر:

فرضَ المشرع الضريبي ضريبة الدخل على الدخل الصافي بصفة أساسية، ويبدو ذلك واضحاً في الأرباح أو الإيرادات الصافية التي تكون مطرح الضريبة على دخل النشاط التجاري والصناعي والمهني والعقاري، وعلى المرتبات، والضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر[579].

وفرض أيضاً ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها[580]، وتحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافي الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة في نهاية الفترة الضريبية للممول على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أية صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص، وبين تكلفة اقتنائها، بعد خصم عمولة الوساطة[581]. وهذا ما يُعدُّ سيراً في طريق العدالة الضريبية.

لكن المشرع الضريبي المصري يقرر في حالات أخرى فرض الضريبة على الدخل الإجمالي دون السماح بخصم أية تكاليف، وخاصة عندما يتعذر تحديد هذه التكاليف، أو يمكن تحديدها ولكن بصعوبة تزيد من أعباء التحصيل وتخلق منازعات مع المكلفين. وهذا لا يتعارض برأينا مع العدالة الضريبية. ونرى ذلك في حالات معينة، حين تُفرض ضريبة الدخل على المبالغ الإجمالية التي يحصل عليها الممولون المقيمون من جهات عمل غير جهات عملهم الأصلية[582]، والضريبة على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها عدا القرى[583]، والضريبة على توزيعات الأرباح المحققة من مصدر في مصر خلال السنة التي يحصل

---

[579] انظر المادتين /6/ و/42/ من القانون /91/ لسنة 2005.

[580] المادة /47/ من القانون /91/ لسنة 2005.

[581] المادة /56 مكرر/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014، والمعدلة مؤخراً بالقانون /199/ لسنة 2020.

[582] المادة /11/ من القانون /91/ لعام 2005 والمعدلة بالمادة الثانية من القانون رقم /11/ لسنة 2013.

[583] المادة /42/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمعدلة عدة مرات آخرها بالقانون /158/ لسنة 2018.

عليه شخص طبيعي مقيم[584]، والضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر[585]، والضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر[586]، والضريبة على المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر[587]، والضريبة على توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم أو غير المقيم بما في ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر، عدا التوزيعات التي تتم في صور أسهم مجانية، وكذلك الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية[588]، والضريبة على المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته[589]، والضريبة على عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك[590].

3 – في لبنان:

تُفرض الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية على الربح الصافي الحاصل في السنة التي

---

[584] المادة /46 مكرر 2/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014، والمستبدلة بموجب القانون رقم /199/ لعام 2020.

[585] المادة /46 مكرر 5/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014، والمستبدلة بموجب القانون رقم /199/ لعام 2020.

[586] المادة /49 مكرر/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014.

[587] المادة /56/ من القانون /91/ لعام 2005 والمعدلة بالمادة الثانية من القانون /101/ لسنة 2012.

[588] المادة /56 مكرر/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014، والمعدلة مؤخراً بالقانون /199/ لسنة 2020.

[589] المادة /57/ من القانون /91/ لسنة 2005.

[590] المادة /58/ من القانون /91/ لسنة 2005.

سبقت سنة التكليف[591].

كما تفرض ضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد على الإيرادات الصافية التي حصلت للمكلف خلال السنة السابقة لسنة التكليف وإنْ انقطع مصدر الإيرادات في سنة التكليف أو قبلها[592]. أما الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة فتُفرض على الإيرادات غير الصافية[593].

فالمشرع اللبناني أحسن التفريق بين فئتين: الأولى هي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية (مصدر الدخل العمل ورأس المال معاً)، والضريبة على المرتبات والأجور ومعاشات التقاعد (مصدر الدخل العمل)، والثانية هي الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة (مصدر الدخل رأس المال)، ففرض الأولى على الإيرادات الصافية، وفرض الثانية على الإيرادات الإجمالية، تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية؛ باعتبار أنَّ التفرقة في فرْض الضريبة على الدخل الصافي أو الدخل الإجمالي حسب مصدر الدخل يساهم في إعادة توزيع الثروة لصالح الطبقات الفقيرة، وبالتالي تحقيق العدالة الاجتماعية.

ثالثاً – الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة على الدخل:

كما هو معروف فإنَّ الدخل يأتي من ثلاثة مصادر رئيسة هي: رأس المال، أو العمل، أو رأس المال والعمل معاً.

والضريبة على الدخل إما أنْ تفرض على جميع دخول المكلف التي يحصل عليها من هذه المصادر فتلك هي الضريبة العامة على الدخل، أو على كل نوع من أنواع الدخل بصورة مفردة وتلك هي الضرائب النوعية على فروع الدخل.

---

[591] المادة /6/ من المرسوم التشريعي رقم /144/ لسنة 1959.

[592] المادة /48/ من المرسوم التشريعي /144/ لعام 1959.

[593] راجع المادة /72/ من المرسوم التشريعي /144/ لعام 1959 والمعدلة بموجب القانون رقم /7/ لعام 1985، والقانون رقم /282/ لعام 1993، والقانون رقم /107/ لعام 1999.

وبالنسبة لنظام الضرائب النوعية، فهو يتمتع بالعديد من المزايا، كما تعتريه بعض العيوب[594]. ونستطيع إجمال مزاياه في النقاط الآتية:

1 – التمايز في المعاملة الضريبية بين مصادر الدخول المختلفة، فيسمح هذا النظام بمعاملة الدخل الناتج من العمل معاملة ضريبية مغايرة للدخل الناتج من رأس المال أو الناتج من مصدر مختلط؛ لأنَّ الدخل الأول أقل ديمومة من الثاني والثالث أكثر عرضة للانقطاع وأقل كمية منهما، فالعدالة تقتضي تخفيف العبء الضريبي عليه وعلى الدخل الناتج من مصدر مختلط كلما كان للعمل دورٌ أكبر في توليده، إضافة إلى أنَّ معظم استخداماته تذهب للاستهلاك من دون الادخار بسبب قلة كميته.

2 – يمكّن الإدارة الضريبية من التمايز في أسلوب فرض الضريبة في تحققها وجبايتها تبعاً لاختلاف طبيعة مصدرها.

3 – يساعد على توزيع العبء الضريبي الكلي بين أفراد المجتمع على أساس توزيع الدخول على عوامل الإنتاج المختلفة، مما يساعد على التخفيف من العبء النفسي للمكلف الواحد إذا ما كان يحصل على دخله من أكثر من مصدر، وبالتالي يقلل من ميله الحدي إلى التهرب الضريبي.

4 – نظام الضرائب النوعية يمكّن السلطات الضريبية من زيادة معدلات الضريبة بصورة مرنة على بعض الدخول دون غيرها تبعاً لمقتضيات الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها البلاد، والتي تمكنها من تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية على حساب بعضها الآخر، مما يجعله يؤثر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بسهولة أكبر.

وبمقابل هذه المزايا، فلهذا النظام عيوب تتمثل في الآتي:

---

[594] العكام، محمد خير. (2010، أ). الضرائب على الدخل ونظمها، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص536، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.
وراجع في ذلك أيضاً: فرهود، (2001، كانون الأول)، ص143 وما بعد.
وانظر أيضاً: دراز، وعتمان، (2002)، ص62.
وأيضاً: ناشد، (2009)، ص256 وما بعد.

1 – تعقُّد إجراءاته وارتفاع تكلفة تحصيل ضرائبه نظراً لتعدد مطارحه وتداخلها، وهذا يؤدي إلى تكرار إجراءات تحصيل ضرائبه وجبايتها بحيث يتطلب مزيداً من العاملين والجهد من قبل الإدارة الضريبية والمكلف معاً.

2 – أقل تحقيقاً للعدالة نظراً لتعدد إعفاءات الضرائب المكونة منه الشخصية والعائلية نظراً لاستقلال مطارح الضرائب المتكون منها، مما يؤدي بدوره إلى إهدار مبدأ العدالة عندما تتعدد هذه الإعفاءات بتعدد المطارح لبعض المكلفين دون بعضهم الآخر، كما أنها قد تفرض بمعدلات نسبية على بعض المطارح وتفرض بمعدلات تصاعدية على مطارح أخرى.

3 – يخلّ بالغاية من مبدأ التصاعد الضريبي، فنظام الضرائب النوعية يعني تقسيم دخول المكلف الواحد إلى عدة مطارح مستقلة تفرض على كل منها ضريبة بمعدلات تصاعدية ولو كانت عائدةً إلى مكلف واحد، مما يجعلها غير معبّرة عن المقدرة التكليفية الحقيقية لهذا المكلف، وهذا ما يُفقد التصاعد الضريبي أهميته في هذا النظام في تحقيق العدالة الضريبية.

هذه العيوب جعلت أكثر الدول تنتقل من نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل إلى نظام الضريبة العامة على الدخل، إلا أنَّ بعض التشريعات أصرت على الاستمرار في تطبيقه لكونه يحتاج إلى إدارة ضريبية أقل كفاءة من التي يحتاج إليها النظام الثاني ريثما تؤهل أطرها على التعامل مع متطلباتها. وأول دولة طبقت الضريبة الموحدة على الدخل كانت انكلترا عام 1799م، ويتمتع هذا النظام بالمزايا الآتية[595]:

1 – يُعَدُّ أكثر عدالة من نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل، لأنَّ الضريبة فيه تفرض على كل دخول المكلف التي تُعَدُّ المعيار الأمثل لتحديد مقدرته التكليفية على الدفع، فتوحيد كل مصادر دخل المكلف تمكِّن الإدارة الضريبية من معرفة هذه القدرة ومعرفة ظروف المكلف كلها من أعباء شخصية وعائلية وديون وغير ذلك، وهذا ما يمنع تكرار إعفائه منها أكثر من مرة كما هو الحال في نظام الضرائب النوعية على الدخل، مما يجعله أكثر تحقيقاً لمبدأ العدالة وأوسع تطبيقاً للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

---

[595] العكام، (2010، أ)، ص536.

2 – يساعد على زيادة فاعلية التصاعد الضريبي في تحقيق العدالة، فالضريبة العامة تحقق أهداف مبدأ التصاعد في تحقيق العدالة على المستوى الشاقولي، ففروع الدخل المختلفة عندما يطبق عليها مبدأ التصاعد – ولكون كل منها مستقلاً عن الآخر – يكون كل منها من الانخفاض الذي لا يسمح بأنْ تصل المعدلات المرتفعة إلى مجموع تلك المصادر.

3 – يخفّض من تكلفة تحقق الضريبة وجبايتها نتيجة تقليل أعداد الإدارات والأفراد المسؤولين عن ذلك على الرغم من زيادة الإجراءات اللازمة للقيام بمتطلبات حسابها بدقة لكل مكلف.

4 – يحقق وفرة في الحصيلة أكثر من نظام الضرائب النوعية نتيجة شمولها كل دخول الأفراد وعدم تعدد إعفاءاتها بتعدد مصادر الدخول وقلة نفقات تحققها وجبايتها، مما يجعلها أكثر جاذبية للإدارات الضريبية من النظام الأول.

5 – يسمح بالتدخل بالحياة الاقتصادية والاجتماعية أكثر، فهو يمكّن الإدارة الضريبية من استخدام الضريبة كوسيلة فعالة في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، لأنه الأداة الأكثر فعالية في تحقيق التقارب بين دخول أفراد المجتمع وثرواتهم، حيث أنَّ مجموع دخول الفرد هي المرآة الحقيقية لقدرته على الدخل، وهو الأداة الأكثر فعالية في تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة.

ولكن لا يغرب عن البال أنَّ الاعتماد على ضريبة واحدة لسد نفقات الدولة يجعلها من الجسامة بحيث تزعج المكلف وتثير سخطه وتدفعه للتهرب منها، كما يتطلب مجتمعاً ضريبياً أكثر وعياً وإدارة ضريبية أكثر كفاءة من تلك الموجودة في نظام الضرائب النوعية. وليس من السهل تحديد مطرح الضريبة حيث يتطلب الدقة بعد جمع مصادر الدخل أو الثروة المختلفة[596]. كما أنَّ الضريبة الموحدة لا تسمح بالتمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول؛ حيث يكون مطرح الضريبة مكوّن من الدخول الناتجة عن كل من العمل أو رأس المال أو كليهما معاً.

---

[596] العكام، (2018)، ص125.

وتجدر الإشارة إلى أنَّ الضريبة الموحدة على الدخل تُفرض على دخل الأسرة بأكمله (زوج وزوجة وأولاد قاصرين) بالنسبة إلى الدول التي تأخذ بمبدأ وحدة الذمة المالية. أما بالنسبة للدول التي تأخذ بمبدأ استقلال الذمة المالية فإنَّ الضريبة الموحدة تفرض على دخل كل فرد على حدة (الزوج والزوجة)[597].

وقد أخذ المشرع الضريبي في كل من سورية ولبنان بالضرائب النوعية. وعلى خلاف ذلك سار المشرع الضريبي المصري الذي مضى على درب نظام الضريبة الموحدة في القانون /91/ لسنة 2005.

وقد تناثرت قوانين ضرائب الدخل في سورية في مجموعة من القوانين كثرت تعديلاتها لأهداف وقتية وجزئية زادت من عدم عدالة نظام ضرائب الدخل ومن تخلفه مما يستدعي معه القيام بعملية إصلاح ضريبي شامل له لتطويره ومسايرته الاتجاهات الحديثة في ضريبة الدخل[598]. والحال نفسه في لبنان.

المطلب الثاني

علاقة العدالة الضريبية بالمطرح الضريبي القائم على رأس المال والإنفاق

من المعلوم أنه عندما يفرض المشرع الضريبة بعد حيازة المكلف المال (أي بعد أنْ يصبح لديه الثروة) نكون أمام ضريبة على رأس المال، وإذا فرض الضريبة عند خروج المال من ذمة المكلف نكون أمام ضريبة على النفقات.

وفيما يأتي، سنتحدث عن الضرائب على رأس المال والعدالة الضريبية (الفرع الأول)، والضرائب على الإنفاق والعدالة الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الضرائب على رأس المال والعدالة الضريبية

تتخذ الضريبة على رأس المال الثروة الموجودة في حيازة المكلف مطرحاً لها، ويمكن تقسيم الضرائب على رأس

---

[597] الزبيدي، (2015)، ص37.

[598] العكام، (2003)، ص451.

المال استناداً لدوريتها إلى نوعين: الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل، والضرائب العرضية على رأس المال[599].

وللتعرف عن مدى ملاءمة الضرائب على رأس المال للعدالة الضريبية، نتحدث عن مدى ملاءمة كل من الضريبة العادية على رأس المال والتي تدفع من الدخل[600]، والضريبة على رأس المال والتي تدفع منه، للعدالة الضريبية.

أولاً – مدى عدالة الضريبة العادية على رأس المال والتي تدفع من الدخل:

انقسمت آراء الفقهاء حول مدى ملاءمة هذه الضريبة[601]:

1 – البعض يراها تتوافق مع العدالة الضريبية؛ لأنَّ رأس المال يُعبِّر عن المقدرة التكليفية بصورة أدق وأقرب إلى الحقيقة من الدخل، ولأنَّ رأس المال يمثِّل ثروة مكتسبة، وهذه الثروة المكتسبة أسلم مقياس لتقدير المقدرة التكليفية للممول.

2 – والبعض الآخر يرى أنه ليس صحيحاً أنَّ رأس المال أكثر دقة في تحديد المقدرة التكليفية، فإذا عرفنا أنَّ قيمة رأس المال تتوقف على ما يدرّه من دخل، فإنه ينجم عن ذلك أنَّ من يملك رأس مال كبيراً يدرُّ دخلاً قليلاً هو ذو مقدرة تكليفية أقل ممن يملك رأس مال صغيراً يدرُّ دخلاً كبيراً.

3 – والبعض يرى – ونحن نؤيدهم في ذلك – أنْ تُفرض ضريبة على رأس المال، لكن لا أنْ تكون وحيدة لأنها عندئذ تحمل كل عيوب الضريبة الوحيدة[602]، وأنَّ تبنّي نظرية الزيادة الإيجابية في ذمة المكلف يؤدي إلى اعتبار أنَّ دخل رأس المال يؤدي إلى هذه الزيادة، وبذلك تخضع للضريبة.

---

[599] العكام، (2018)، ص130.

[600] تعرّف "**الضرائب على رأس المال وتدفع من الدخل**" بأنها: "ضرائب دورية متجددة كسائر ضرائب الدخل ومطرح الضريبة فيها يكون رأس المال ذاته على الرغم من أنَّ دفعها يتم من الدخل، وقد تكون هذه الضريبة وحيدة وتسمى **الضريبة الواحدة** أو تكون إحدى الضرائب التي يقررها التشريع الضريبي وتسمى **بالضريبة التكميلية**". راجع في ذلك: المرجع السابق، (2018)، ص191.

[601] انظر في ذلك: فرهود، (2001، كانون الأول)، ص146.

[602] راجع حول الضريبة الوحيدة والضريبة التكميلية: عوض الله، (1998)، ص152 وما بعد.

وفي هذا الاتجاه ذهبت المحكمة الدستورية العليا في مصر، حيث جاء في أحد أحكامها:

"يشكِّل رأس المال مطرحاً تكميلياً للضرائب لا يلجأ المشرع إلى فرض الضريبة عليه إلا استثناء ولمرة واحدة أو لفترة محددة بحيث لا تؤدي الضريبة بوعائها كلياً أو تمتص جانباً جسيماً منه. وقد يرى المشرع أحياناً فرض ضريبة على رأس مال يغلُّ دخلاً ويراعي أنْ يتم الوفاء بهذه الضريبة من دخل رأس المال الخاضع للضريبة. أما فرض ضريبة على رأس مال لا يغلّ دخلاً وبطريقة دورية متجددة، ولفترة غير محددة مع زيادة تحكُّميَّة مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه، فإنه ينطوي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص الدستور، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية الذي نص عليه الدستور على قيام النظام الضريبي على أساسه"[603].

ثانياً – مدى عدالة الضريبة على رأس المال والتي تدفع منه:

هنا نتحدث عن مدى ملاءمة كل من الضريبة الاستثنائية على تملك رأس المال[604]، والضريبة على زيادة قيمة رأس المال[605]، والضريبة على التركات، للعدالة الضريبية.

1 – مدى ملاءمة الضريبة الاستثنائية على تملّك رأس المال للعدالة الضريبية:

في واقع الأمر، إنَّ مطرح هذه الضريبة رأس المال، وهي ذات معدل مرتفع، لذلك لا يكفي دخل رأس المال لدفع الضريبة فيضطر المكلف للتصرف في رأس المال جزئياً أو كلياً حتى يتمكن من سدادها. وتوصف هذه الضريبة عند بعضهم بالاستثنائية لأنَّ الدولة تفرضها إبان الأزمات والحروب وما بعدها، وهي ليست دورية مستمرة[606]. وهذه الضريبة تمثل اعتداء على حق الملكية الخاصة التي تصونها الدساتير، وبالتالي فهي غير دستورية[607].

---

[603] حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم /5/ لسنة /10/ قضائية "دستورية"، جلسة 19 حزيران 1993، موقع المحكمة السابق ذكره.

[604] تُعرَّف "**الضريبة الاستثنائية على تملّك رأس المال والتي تدفع منه**" بأنها: ضريبة غير دورية تفرض مرة واحدة بمعدل مرتفع فلا يستطيع المكلف دفعها من دخله فيتصرف بجزء من رأس المال، وتلجأ إليها الدول عادة في حالة الحروب والكوارث؛ راجع في ذلك: شباط، يوسف. (2010). مطرح الضريبة، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص416، هيئة الموسوعة العربية.

[605] تعرّف **الضريبة على زيادة قيمة رأس المال وتدفع منه** بأنها إحدى ضرائب رأس المال التي تُفرض نتيجة للزيادة التي تحدث في قيمه رأس المال سواء كان عقاراً أم منقولاً، ولا يكون لإرادة المالك دخل في هذه الزيادة، وتأخذ رأس المال مطرحاً لها. انظر في ذلك: المرجع السابق، ص416.

[606] عوض الله، (1998)، ص154.

[607] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص146 وما بعدها.

وفي هذا المعنى قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر، حيث جاء في أحد أحكامها: "إنَّ الدستور حرص على صون الملكية الخاصة والمتمثلة في رأس المال غير المستغل، فكفل عدم المساس بها إلا على سبيل الاستثناء وفي الحدود وبالقيود التي أوردها، باعتبار أنها – في الأصل – ثمرة مترتبة على الجهد الخاص الذي بذله الفرد، وبوصفها حافزاً له على الانطلاق والتقدم، فيختص دون غيره بالأموال التي يملكها وتهيئتها للانتفاع المفيد بها لتعود إليه ثمارها. هذا بالإضافة إلى أنَّ الأموال التي يرِد عليها حق الملكية تُعَدُّ من مصادر الثروة القومية التي لا يجوز التفريط فيها"[608].

واستطردت المحكمة قولها: "وإنْ صح أنْ تُتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين وفقاً لأسس عادلة؛ إلا أنه لا يجوز أنْ تفرض الضريبة ويحدد مطرحها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة، فما لذلك الغرض شرعت الضريبة، وما قصد الدستور أنْ تؤدي في نهاية مطافها إلى أنْ يفقد المواطن رأس المال المحمل بعبئها ليؤول تنفيذها في النهاية إلى فقدان وعائها أو الانتقاص الجسيم منه. ومن أجل ذلك كان الدخل – باعتباره من طبيعة متجددة ودورية – هو الذي يشكل – على اختلاف مصادره – المطرح الأساسي الرئيسي للضريبة، إذ هو التعبير الرئيس عن المقدرة التكليفية للممول، بينما يشكل رأس المال مطرحاً تكميلياً للضرائب لا يلجأ المشرع إلى فرض الضريبة عليه إلا استثناء ولمرة واحدة أو لفترة محددة بحيث لا تؤدي الضريبة بمطرحها كلياً أو تمتص جانباً جسيماً منه. وقد يرى المشرع أحياناً فرض ضريبة على رأس مال يغلّ دخلاً ويراعي أنْ يتم الوفاء بهذه الضريبة من دخل رأس المال الخاضع للضريبة. أما فرض ضريبة على رأس مال لا يغلّ دخلاً وبطريقة دورية متجددة، ولفترة غير محددة مع زيادة تحكمية مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه، فإنه ينطوي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص الدستور، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية الذي نص عليه الدستور على قيام النظام الضريبي على أساسه".

---

[608] حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم /5/ لسنة /10/ قضائية "دستورية"، جلسة 19 حزيران 1993، موقع المحكمة السابق ذكره.

وبالتالي، لم تَعُدْ هذه الضريبة مقبولة[609]؛ ففرضها – كما قلنا – يؤدي مع الزمن لتآكل مطرحها، كما أنها تُعَدُّ نوعاً من المصادرة العامة التي حظرها الدستور، ولأنَّ الضريبة على الدخل هي النوع العادي من الضرائب في العصر الحديث، فالضريبة يجب أنْ تُفرض – كقاعدة عامة – بحيث تُدفع من الدخل[610].

وفي **سورية**، لم تفرض في ظل القانون /24/ لعام 2003 ضريبة استثنائية على تملك رأس المال.

وفي **مصر**، فرضت ضريبة إضافية استثنائية عام 2015 بمعدل (5%) لمدة ثلاث سنوات فقط على من يزيد دخلهم السنوي عن مليون جنيه من الأفراد والشركات.[611]

وفي **لبنان**، فقد تم فرض ضريبة "التضامن الوطني" في موازنة عام 2021، وهي ضريبة استثنائية تفرض لمرة واحدة على قيمة كل حساب دائن مفتوح لدى المصارف العاملة في لبنان وفق الآتي:[612]

أ) 1% عن كل حساب تبلغ قيمته مليون دولار ولا تتجاوز 20 مليون دولار.

ب) 1.5% عن القسم من الحساب الذي يزيد عن 20 مليون دولار ولا يتجاوز الـ50 مليون دولار.

ج) 2% عن القسم من الحساب الذي يزيد عن 50 مليون دولار.

د) 1% عن كل حساب تبلغ قيمته مليار و500 مليون ليرة، ولا تتجاوز 30 مليار ليرة.

هـ) 1.5% عن القسم من الحساب الذي يزيد عن 30 مليار ليرة، ولا تتجاوز قيمته 75 مليار ليرة.

و) 2% عن القسم من الحساب الذي يزيد عن 75 مليار ليرة.

---

[609] في خطوة لافتة أعلن المجلس الدستوري الفرنسي إلغاء القرار الحكومي القاضي بفرض ضرائب استثنائية بنسبة (75%) على الدخل للأغنياء الذين يبلغ دخلهم أكثر من مليون يورو.
واعتبر المجلس في قراره أنَّ فرض هذه الضريبة المنصوص عليها في مشروع الموازنة الجديدة للبلاد عام 2013 يتنافى مع مبدأ المساواة.

[610] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص147 وما بعدها.

[611] راجع موقع وزارة المالية المصرية: https://www.mof.gov.eg/

[612] راجع ذلك على الرابط:
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjXt6qVmfj6AhUChRoKHT83DFoQFnoECBEQAQ&url=http%3A%2F%2Ffinance.gov.lb%2Fen-us%2FEventPdfs%2FEnglish%2FFazlak%25202022.pdf&usg=AOvVaw1rB4_6NuTo4PrFyuYg53Yd
تاريخ الدخول: 2021/10/24

2 – مدى ملاءمة الضريبة على زيادة قيمة رأس المال مع العدالة الضريبية:

بادئ ذي بدء، فإنَّ قيمة العقارات ترتفع لأربعة أسباب[613]:

الأول: نتيجة تنفيذ الدولة بعض الأشغال العامة، كفتح طريق أو بناء جسر أو إنشاء حديقة. وهذه تحمّل الدولة نفقاتها لأصحاب العقارات التي زادت قيمتها، كرسم مقابل التحسين المفروض في سورية بالمرسوم التشريعي رقم /98/ لعام 1965م.

الثاني: نتيجة مجهود المالك، أي نتيجة تحسينات قام بها أصحاب العقارات. وهذه متفق على عدم خضوعها لضريبة أو رسم، وهو ما تقضي به العدالة الضريبية.

الثالث: نتيجة انخفاض القوة الشرائية للنقود بسبب وجود تضخم نقدي في الدولة، ولذلك يطلق عليها الزيادة الظاهرية في قيمة العقار. وهذه متفق عليها أيضاً على عدم خضوعها لضريبة أو رسم، وهو ما تقضي به العدالة الضريبية، علماً أنه يمكن تحديد هذه الزيادة عن طريق معرفة تطور المستوى العام للأسعار خلال فترة الزيادة.

الرابع: نتيجة انتشار العمران وزيادة السكان، أي نتيجة تقدم المجتمع. وهذه يرى مؤيدو فرض الضريبة على زيادة قيمة العقارات أنْ تخضع للضريبة، وهي تتلاءم مع العدالة الضريبية لأنَّ الزيادة لم تنجم بسبب مجهود صاحب العقار ولا ادخاراته بل ترجع لنشاط الجماعة والظروف العامة التي تسود فيها التي غالباً ما يكون لنشاط ومستوى الخدمات المقدمة في تلك المنطقة دور بذلك، ومن ثم فإنَّ الذي يستحقها هو الدولة الممثلة للجماعة عن طريق هذه الضريبة.

ويُبرر فرض هذه الضريبة أنها تؤدي إلى الحد من المضاربات على قيمة العقارات في حالة ما إذا كان السبب في زيادة قيمة العقار راجعاً إليها، كما أنها تُفرض على قيمة لم يبذل صاحبها جهداً أو أموالاً في تحقيقها ومن ثم يسهل على الدولة تحصيلها. وأخيراً، تساهم هذه الضريبة في تقليل التفاوت في الثروات بين طبقات المجتمع. ورغم هذه المزايا فقد تعرضت هذه الضريبة لانتقادات متعددة: فيلاحظ أنه من الصعوبة التفرقة في

---

[613] المرجع السابق، ص148 وما بعدها.

الزيادة في القيمة العقارية بين ما كان منها راجعاً إلى مجهود المالك وما كان راجعاً إلى تقدم المجتمع. وقد تكون الزيادة في القيمة العقارية راجعة إلى أسباب عارضة وليست دائمة مما يؤدي إلى انخفاض أو تلاشي هذه الزيادة بعد زوال الأسباب التي أدت إليها. كما قد ترجع الزيادة إلى مجرد تدهور القوة الشرائية للنقود ومن ثم تكون زيادة ظاهرية وليست حقيقية، فضلاً أنه من العسير التفرقة بين الزيادة الحقيقية في القيمة والزيادة الظاهرية[614].

وفي هذا الصدد، يمكننا القول: إنه كي تكون الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية متلائمة مع العدالة الضريبية، فلا بدَّ ألا تكون ضريبة وحيدة أو رئيسة بل ضريبة تكميلية، وأنْ تعطى حسماً من المطرح، وأنْ تفرض بمعدل خفيف لسببين: **أولهما** حتى لا يحصل استهلاك للضريبة فتنخفض أسعار العقارات ويتضرر أصحابها، وربما انعكس ذلك بالكساد على الاقتصاد. **وثانيهما** يتعلق بالعدالة الضريبية، فالدولة تأخذ ضريبة على زيادة قيمة العقار، في حين لا تعوّض المالك حينما تنخفض قيمة عقاره في ظروف أخرى[615].

ولعل من المفيد القول: إنَّ الضريبة العقارية تكون مقبولة اقتصادياً عندما يكون الطلب على العقار غير مرن، لأنَّ فرض الضريبة أو زيادة معدلاتها في هذه الحالة لن يقلل الطلب على العقار بصورة ملموسة، ومن ثم لا ينخفض حجم الاستثمارات العقارية في الدولة. أما إذا كان الطلب مرناً، فإنَّ زيادة معدل الضريبة على العقارات أو زيادة عبئها لن يكون له أثر مباشر أو على المدى القصير في زيادة أسعار العقارات بمقدار الضريبة المرتفعة، حيث لن يكون لدى الملاك الوقت الكافي للتأثير على السوق العقاري لنقل عبء الضريبة على المشترين أو المنتفعين ما لم يكن عقد الإيجار أو الانتفاع يسمح بذلك. ولكن على المدى الطويل فمن المتوقع أنْ ينقل المستثمرون جزءاً من أموالهم المخصصة للاستثمار العقاري إلى مجالات أخرى أقل عبئاً وأكثر ربحاً، مما يقلل من تخفيض العرض العقاري، وبالتالي يكون المجال متاحاً أمام زيادة قيمة العقارات بسبب الضريبة. وحيثما يكون الطلب على السكن متاثراً بالضريبة العقارية فإنه يجب أنْ تكون هذه الضريبة مرنة، تستجيب لمتغيرات الطلب حتى لا تؤدي إلى ركود سوق العقارات بسبب ارتفاع قيمة العقار بفعل الضريبة القاسية. ومن ناحية أخرى، فإنَّ إنفاق مبلغ الضريبة على المكان الذي توجد فيه هذه العقارات وذلك في صورة نفقات تحسن من

---

[614] عوض الله، (1998)، ص156 وما بعدها.

[615] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص 149.

الموقع ومن المرافق المتعلقة به، من شأنه أنْ يؤدي إلى زيادة قيمة العقار، وزيادة الطلب عليه، فتعود الفائدة على مالكي العقارات في صورة دخل متزايد، وعلى الحكومة في صورة ضريبة أكبر، وعلى السكان في صورة منفعة أفضل[616].

وفي **الجمهورية العربية السورية**، حددت المادة /20/ من المرسوم التشريعي رقم /53/ لسنة 2006 الحالات التي يعاد فيها تقدير العقارات[617]، ومن الممكن أنْ تزيد قيمة العقار نتيجة لذلك، وبالتالي تخضع هذه الزيادة للضريبة على ريع العقارات. ونلاحظ أنَّ هذه الضريبة تُفرض بمعدلات عالية تصل إلى (60%) عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /20000/ ل.س[618]. ونرى أنه من الضروري أنْ يتدخل المشرع لتعديل هذه النسب والشرائح بعد زيادة قيمة العقارات بسبب الحرب[619].

وفي **مصر**، يخضع للضريبة إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها، وبالتالي فإنَّ الزيادة في قيمة هذه العقارات تخضع للضريبة. وكان حريٌّ بالمشرع المصري أنْ يعفي هذه الزيادة في قيمة العقارات من الضريبة في حال كانت ناتجة عن انخفاض القوة الشرائية للنقود أو نتيجة مجهود المالك.

---

[616] محمد، رمضان صديق. (1 تموز 2010). الحق في السكن على ضوء قانون الضريبة على العقارات المبنية. الندوة المنعقدة بمجلس حقوق الإنسان. القاهرة: مصر. ص4 وما بعدها.

[617] وهذه الحالات بحسب نص المادة المذكورة:

أ – عند إفراز العقار.

ب – في حال دمج العقار أو العقارات مع عقارات أخرى.

ج – تبدل الأوصاف الأساسية للعقار.

د – دخول العقار ضمن المخطط التنظيمي المصدق.

هـ – تبدل صفة استعمال العقار.

و – بناء على طلب المؤجر أو المستأجر بالنسبة للعرصات والعقارات غير المستعملة للسكن ويشترط أنْ يكون قد مضى على آخر تقدير مالي لها ثلاث سنوات.

ز – إذا طرأ تعديل على قيمة العقار أو العقارات في الحي أو القرية أو المدينة بوجه عام ولسبب ثابت نقص أو زيادة تتجاوز نسبته /25/ بالمائة.

[618] يخضع المكلفون بضريبة ريع العقارات والعرصات على أساس إضافة نسبة (10%) إلى الضريبة النافذة بدءاً من تكاليف عام 2014 وما بعد، بحسب المادة الأولى من القانون /15/ لعام 2013.

[619] إنَّ أساس التكليف في ضريبة ريع العقارات هو ريع العقار المقدَّر ولقد جرى أول تقدير عام للعقارات فعلياً في سورية عام 1965م، وجرى عليه زيادات غير ذات قيمة في النسب في السبعينات والثمانينات والتسعينات، وهذا يعني أنَّ قيم العقارات المالية الموجودة في سجلات الدوائر المالية هي القيم الفعلية التي كانت فعلاً في عام 1965م، أما الآن وبسبب الفرق الكبير في الأسعار عما كان عليه الحال في السنوات الماضية أصبحت هذه القيم تخمينية افتراضية لا تعبِّر عن الواقع الفعلي للقيم الحقيقية، وهذه يؤدي إلى خسارة خزينة الدولة للكثير من الأموال بسبب عدم الاعتماد على القيم الحقيقية للعقارات، الأمر الذي يستدعي إجراء إعادة تقييم عام للعقارات يعتمد على القيم الحقيقية لها. راجع في ذلك: هديوة، (2013)، ص37.

كما تسري الضريبة على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من التصرف في الأوراق المالية[620]، والناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر[621]، وهذا يعني أنَّ الزيادة في قيمة هذه الأوراق خاضعة للضريبة عند التصرف فيها.

وفي **لبنان**، تفرض ضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال. ففي حال تخمين عناصر الأصول الثابتة للمؤسسات الخاضعة لطريقة التكليف بالربح الحقيقي بأعلى من سعر كلفتها الأصلي أو من رصيده المتبقي بعد الاستهلاك، تعتبر الزيادة ربح تحسين.

ولا يخضع هذا الربح لضريبة الدخل في أي من الحالتين التاليتين:

أ – إذا بقي مستقلاً في حساب خاص في كل من جانبي الأصول والخصوم من الميزانية.

ب – إذا استعمل في تغطية خسائر ما تزال ظاهرة ومحددة في الميزانية وذلك ضمن حدود ما يستعمل منه في تغطية هذه الخسائر.

يخضع هذا الربح لضريبة الدخل بمعدل (10%) في الحالات الأخرى. ويمكن عندئذ احتساب الاستهلاك على القيمة الجديدة الظاهرة بنتيجة إعادة التخمين[622].

ويجوز للأشخاص الحقيقيين والمعنويين الملزمين بمسك محاسبة منتظمة عملاً بنصوص قانونية أو تنظيمية، ولمرة واحدة، إجراء إعادة تقييم استثنائية لعناصر الأصول الثابتة (بما فيها الأسهم وسندات الدين وحصص الشركات) وكذلك العقارات والموجودات الثابتة سواء أكانت أصول ثابتة أو موضوع متاجرة لتصحيح آثار التضخم النقدي الناتج عن تدني سعر صرف الليرة تجاه العملات الأجنبية وعن التغيير في قيم هذه العقارات والموجودات الثابتة، اللاحق بها ابتداء من أعمال 1975م. وتتناول عملية إعادة التقييم الاستثنائية جميع الأصول

---

[620] المادة /46 مكرر 3/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014.
وبحسب التعديل الأخير بموجب القانون /199/ لعام 2020 لا تسري هذه الضريبة على الأرباح الرأسمالية التي يحققها غير المقيم من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين من التصرف في الأوراق المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية. كما لا تسري على الأرباح الرأسمالية التي يحققها غير المقيم من التصرف في أذون الخزانة.

[621] المادة /49 مكرر/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014.

[622] انظر المادة /45/ من المرسوم /144/ لعام 1959 المعدلة عدة مرات آخرها بالقانون /64/ لعام 2017.

الثابتة والعقارات والموجودات الثابتة المشار إليها أعلاه في الفقرة السابقة والمدرجة في قيود المؤسسة بتاريخ سابق لأول كانون الثاني 1994. وشرط ألا تزيد القيمة عن سعر السوق. وتخضع الفروقات الإيجابية الناتجة عن عملية إعادة التقييم لضريبة نسبية جديدة معدلها (1 1/2) (واحد ونصف) من قيمة هذه الفروقات، وتعفى هذه الفروقات من أية قيمة ضريبة أخرى على الدخل مهما كانت وجهة استعمالها اللاحقة[623].

أخيراً، نشير إلى إنَّ البعض يعتبر الضريبة على ريع العقارات في **سورية** ضمن ضرائب رأس المال، والبعض الآخر يعتبرها ضمن ضرائب الدخل، والسبب في ذلك عدم تفريق المشرع ما بين العقارات المسكونة من قبل مالكيها، والعقارات المؤجرة التي تدر على مالكيها دخلاً إضافياً[624].

وفي هذا الصدد يُلاحظ أنه في **سورية** كان يتم استخدام القيمة المالية التخمينية أساساً في طرح **ضريبة البيوع العقارية**، مما يجعل هذه الضريبة بعيدة كل البعد عن العدالة الضريبية حيث أنَّ القيمة المالية غير ثابتة، فهناك فروق في القيم المالية والسوقية للعقارات تختلف بين الريف والمدينة، ويدفعان ذات الضريبة، مما يؤدي إلى وجود خلل في توزيع العبء الضريبي، حيث لا تعكس هذه الطريقة التفاوت النسبي بين عقار وآخر وبين منطقة عقارية وأخرى في نفس المحافظة أو حتى ضمن نفس المنطقة العقارية، وبالتالي فإنَّ الاعتماد على القيم التخمينية أعطى أصحاب العقارات ذات الثمن المرتفع وأصحاب رأس المال الكبير ميزات إضافية، في حين حمّل العقارات في الريف تكاليف إضافية، وهذا انحياز واضح لصالح رأس المال، مما فوّت في الوقت نفسه موارد إضافية على الخزينة العامة وهذا مضرٌّ بالمكلفين والخزينة على حد سواء[625]. وفي **ضريبة العرصات**، يُلاحظ أنه يتم تقدير قيمة العرصات الخاضعة للضريبة عن طريق اللجوء إلى التخمين، وهو لا يتناسب مع ارتفاع الأسعار، وفيه ابتعاد عن العدالة الضريبية. إلا أنَّ **قانون البيوع العقارية الجديد** تلافى هذه الثغرة، وأصبحت الضريبة بموجبه تقدر بنسبة محددة من القيمة الرائجة للعقار[626]، مما يحد من تدخل العامل البشري في تحديد هذه

---

[623] المادة /45 مكرر/ من المرسوم /144/ لعام 1959 والمضافة وفقاً للقانون رقم /282/ تاريخ 1993م والمعدلة بالقانون رقم /301/ 1994م.

[624] هديوة، ندى. (2013). الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية. دكتوراه. كلية الاقتصاد في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص38.

[625] المرجع السابق، ص25.

[626] بحسب المادة الخامسة من هذا القانون، يحدد مقدار الضريبة بمعدل من القيمة الرائجة للوحدة العقارية وفق الآتي:=

الضريبة بالاعتماد بشكل أساسي على نظام المعلومات الجغرافية GIS. كما أنَّ القانون الجديد يراعي مسألة الارتفاع الكبير في أسعار العقارات التجارية والسكنية وتغيرها المستمر[627].

وبرأينا فإنَّ هذه الضريبة المفروضة على العقارات السكنية والتي يسكنها مالكها تخالف الدستور الذي صان الملكية الخاصة للأفراد[628]، وتناهض مبدأ العدالة الضريبية التي تقتضي عدم فرض ضريبة على رأس مال لا يغل دخلاً وبشكل دوري متجدد. لذلك نرى أنْ تفرض ضريبة بمعدل نسبي على تملك العقار المسكون من قبل مالكه لمرة واحدة فقط على أساس القيمة الرائجة للعقار، مع إعفاء دار سكني واحد يسكنه مالكه، وتكون الضريبة عن مجموع ما تبقى من عقارات سكنية يسكنها مالكها المكلف بالضريبة. وفي حال قام المالك ببيعه تفرض عليه ضريبة البيوع العقارية بعد خصم مقدار الضريبة على ريع العقارات. بالإضافة إلى ذلك، تبقى إمكانية فرض ضريبة ريع العقارات في حال طرأت زيادة حقيقية لا وهمية على قيمة العقار ذاته أو العقارات في المنطقة التي

=أ – واحد بالمئة للعقارات السكنية.

ب – اثنان بالمئة للأراضي الواقعة داخل المخطط التنظيمي المصدق.

ج – واحد بالمئة للأراضي الواقعة خارج المخطط التنظيمي المصدق.

د – ثلاثة بالمئة عن بيع العقارات غير السكنية.

هـ – واحد بالمئة للأسطح في العقارات السكنية.

وتنص المادة السابعة من هذا القانون على أنه:

"أ – تحدد معدلات الضريبة على العقارات التي تؤول هبة وفق الآتي:

– (15%) خمسة عشر بالمئة من المعدل المنصوص عليه بالمادة الخامسة من هذا القانون إذا كانت للأصول والفروع والأزواج.

– تعامل باقي معاملات الهبات معاملة البيوع العقارية.

ب – باستثناء الوصية الواجبة، تعامل الوصية معاملة الهبة وفق أحكام هذا القانون".

وتتضمن المعدلات المنصوص عليها في المادتين السابقتين (الخامسة والسابعة) إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس، وحصة البلدية، والمساهمة في دعم التنمية المستدامة، عدا إضافة الإدارة المحلية (انظر المادة /7/ من هذا القانون).

وبرأينا فإنَّ هذا القانون يمثل نقلة نوعية من حيث أنَّ الضريبة أصبحت بموجبه تُقدّر بنسبة محددة من القيمة الرائجة للعقار بدلاً من اللجوء إلى التخمين سابقاً. كما أنَّ هذا القانون سلك طريقاً محموداً بالتفريق في معدل الضريبة بين العقارات السكنية والعقارات غير السكنية، والتمييز أيضاً بين الأراضي الواقعة داخل المخطط التنظيمي المصدق، والأراضي الواقعة خارج المخطط التنظيمي المصدق.

627 وفي هذا الصدد قال مدير عام هيئة الضرائب والرسوم "منذر ونوس": "إنَّ قانون البيوع العقارية رقم /15/ لعام 2021 الخاص بضريبة البيوع العقارية ينظم الضريبة على تلك البيوع وفق آلية جديدة عملت عليها وزارة المالية تستهدف تحقيق العدالة الضريبية للمكلفين. وإنَّ العدالة الضريبية كانت المرجع الأساسي في وضع كل قواعد العمل المتعلقة بالقانون وطريقة الوصول إلى الضريبة المتوجبة عن عملية البيع التي تتم عن كل وحدة عقارية".

راجع التصريح كاملاً على موقع وكالة سانا الرسمية على شبكة الإنترنت على الرابط:

http://www.sana.sy/?p=1347916

تاريخ الدخول: 4/نيسان/ 2021.

628 انظر المادة الخامسة عشرة من الدستور الحالي والصادر عام 2012.

يقع فيها، وبقاء مقابل التحسين المفروض على العقارات التي يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة.

أما ضريبة العرصات، فبالرغم من أنها مفروضة على رأس مال لا يغل دخلاً وبصورة متجددة، فيبدو أنها لا يثار موضوع عدم دستوريتها، نظراً لمعدلاتها المنخفضة (6.5 بالألف، و9.5 بالألف، و12.5 بالألف)، بحيث لا تشكل عبئاً مزعجاً على مكلفيها[629].

أما في **مصر**، فقد فرض المشرع ضريبة بمعدل (2.5%) وبغير أيّ تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها، عدا القرى[630]، كما فرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أياً كانت مادة بنائها وأياً كان الغرض الذي تستخدم فيه، دائمة أو غير دائمة، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة بعوض أو بغير عوض، سواء أكانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير إتمام، وتسري الضريبة على جميع العقارات المبنية[631] وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد[632]. هذا كله إلى جانب فرضه لضريبة موحدة على الدخل.

---

[629] راجع في ذلك: الشويتي، (2012)، ص170.

[630] المادة /42/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمعدلة عدة مرات آخرها بالقانون /158/ لسنة 2018.

[631] تتبع بعض الدول معايير أساسية لفرض الضريبة العقارية، يمكن إيجازها فيما يلي:

أ – الأصل أنْ تفرض الضريبة على العقار بمعناه الضيق، وأنَّ التوسع في فرض الضريبة على العقارات بالتخصيص، أو المنقول يكون استثناء.

ب – أنَّ مالك العقار أو المنتفع به هو الممول الملتزم قانوناً بالضريبة، وأنه يمكن تحصيل هذه الضريبة من المستأجر أو شاغل العقار باعتباره مسؤولاً بالتضامن مع المالك الأصلي للعقار.

ج – أنَّ الضريبة تتحدد أساساً على القيمة الحقيقية للعقار، والتي قد تكون القيمة السوقية للعقار في وقت ربط العقار، أو القيمة المقدرة وفقاً لعوامل مختلفة تهدف إلى تحديد قيمة عادلة للعقار.

د – الحكومة المحلية هي صاحبة الحق الأصيل في حصيلة الضريبة العقارية، دون أنْ يخلَّ ذلك بإمكان وجود إدارة مركزية تفرض الضريبة أو تضع قواعد موحدة لربطها وتحصيلها، أو أنْ تخصص حصة محددة من هذه الحصيلة للحكومة المركزية.

راجع في ذلك: محمد، رمضان صديق. (22 و23 تشرين الثاني 2008). المعايير الدولية لفرض الضرائب العقارية ومدى مراعاة قانون الضريبة العقارية الجديد لها. مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وقضايا التنمية والإصلاح الاقتصاديين. القاهرة: مصر. ص15 وما بعدها.

[632] المادة /8/ من القانون /196/ لسنة 2008 (قانون الضريبة على العقارات المبنية).

ويعتبر في حكم العقارات المبنية ما يأتي:

أ – العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو بنظام حق الانتفاع سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو المنتفعين، وسواء نص أو لم ينص في العقود المبرمة معهم على أيلولتها للدولة في نهاية العقد أو الترخيص.

ب – الأراضي الفضاء المستغلة فعلياً سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، مسورة أو غير مسورة، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.=

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يتم تقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية بمعرفة لجان الحصر والتقدير وذلك بعد تقسيمها وفقاً لأسس وقواعد التقسيم الآتية[633]:

أ – الموقع الجغرافي، ويشمل:

– طبيعة المنطقة الكائن بها العقارات المبنية.

– الشارع الكائن به العقارات المبنية.

ب – مستوى البناء (فاخر، فوق المتوسط، متوسط، اقتصادي، شعبي) ونوعية مادة البناء (خرسانة مسلحة، طوب مصنع، حجر، طوب لبن، خشب، صاج، أية مواد أخرى).

ج – المرافق المتصلة بالعقارات المبنية، وتشمل:

– الكهرباء والمياه والصرف الصحي.

– الخدمات الصحية والاجتماعية والتعليمية المتاحة.

– تليفونات.

– شبكة الطرق ووسائل المواصلات المتاحة.

– أية مرافق عامة أخرى.

وتتولى تقدير القيمة الإيجارية لجان تسمى (لجان الحصر والتقدير) تُشكَّل بقرار من الوزير أو من يفوضه برئاسة ممثل عن المصلحة، وعضوية ممثل عن المحافظة الواقع بها العقار وأحد المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص اللجنة يختارهما المحافظ، ويجب أنْ يكون هذا الاختيار من بين من يرشحه المجلس الشعبي المحلي للمحافظة حال وجوده[634].

ولا مناص من القول: إنَّ المشرع المصري فرض في المادة الثامنة من القانون /196/ لعام 2008

=ج – التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر (المادة /9/ من القانون /196/ لعام 2008 بحسب التعديل الأخير عليها بموجب المادة الأولى من القانون /23/ لعام 2020).

[633] راجع المادة /13/ من القانون /196/ لسنة 2008، والمادة /7/ من اللائحة التنفيذية له.

[634] راجع المادة /13/ من القانون /196/ لعام 2008 والمعدلة بموجب القانون /117/ لعام 2014.

الضريبة على العقارات المبنية بصرف النظر عن تحقيق إيرادات من عدمه، على الرغم أنه من البديهي أنَّ الضريبة يجب أنْ تفرض على الإيراد الناتج عن العقارات المبنية وليس على العقار المبني نفسه. وعليه فإنَّ هذه المادة غير دستورية لأنها فرضت ضريبة على مال ثابت مجمّد لا يدرُّ ربحاً، وتنطوي على اعتداء على حق الملكية، وتخالف مفهوم العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي، وبالتالي فإنها تناهض مبدأ العدالة الضريبية. كما أنها تفرض على كل وحدة سكنية على حدة في حال كان المكلف يملك أكثر من وحدة سكنية خاضعة للضريبة، وكان من الأفضل جمع كل الوحدات السكنية الخاضعة للضريبة للمكلف الواحد ومن ثم فرض الضريبة عليها.

ولا يكفي في تحديد وعاء الضريبة على العقارات المبنية ما نص عليه القانون في المادة /12/ من أنْ يُستهدى بالجدولين المرفقين بالقانون، فهذه الجداول ليست ملزمة قانوناً. كما أنها لا تبين كيفية تحديد القيمة السوقية للوحدة المبنية، حيث قد لا تكون تمت عمليات بيع مماثلة في المنطقة أو الشارع في فترة التقدير، وحتى لو حدثت فالقيمة تتغير خلال فترة التقدير. إضافة إلى ذلك، قد تختلف القيمة السوقية بالنسبة للوحدات المتماثلة تبعاً لاعتبارات متفرقة كمدى حاجة كل من البائع والمشتري وشروط البيع ونوع الاستخدام المقصود. ثم إنَّ القانون لا يبين كيفية تحديد القيمة الرأسمالية ولا القيمة الإيجارية. ولا يكفي أنْ يقول القانون بتقسيم العقارات المبنية في ضوء مستوى البناء والموقع والمرافق المتصلة وأنْ يحيل ذلك إلى اللائحة التنفيذية (المادة /13/ من القانون)، لأنَّ دور السلطة التنفيذية في مجال هذه اللوائح يقتصر على تنفيذ القوانين بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها[635]. وباعتقادنا يمكن الأخذ بالاقتراحات السابقة التي طرحناها في ضريبة ريع العقارات في سورية لتجنب عدم دستورية الضريبة على العقارات المبنية ومخالفتها لمبدأ العدالة الضريبية في مصر.

وفي **لبنان** نجد أنَّ ضريبة الأملاك المبنية تتناول الأبنية على اختلاف أنواعها أياً كانت مادة بنائها وأياً كان محل وجودها، وتتناول أيضاً ملحقات الأبنية ومتمماتها، والتركيبات والمركبات والأراضي التي يعتبرها القانون

[635] البنا، عاطف. (2009، 31 كانون الأول). مدى دستورية بعض نصوص الضريبة العقارية. جريدة الشروق المصرية. العدد:334. ص 11. القاهرة: مصر. الشركة المصرية للنشر العربي والدولي.

بحكم الأبنية[636]. فهذه الضريبة تفرض على رأس المال عينه كما تفرض على الدخل الذي يدره رأس المال. والكلام ذاته الذي قلناه عن الضريبة على العقارات في سورية ومصر ينطبق على الضريبة على العقارات في لبنان من حيث مخالفتها للدستور[637] ومناهضتها للعدالة الضريبية بفرضها على العقارات المسكونة من قبل مالكها. ونرى إمكانية تطبيق الاقتراحات المقدمة في مجال هذه الضريبة في سورية لتجنب عدم دستورية الضريبة في لبنان.

والجدير بالذكر في مجال الضريبة على الأملاك المبنية في لبنان أنَّ الإدارة تعتمد أساساً للتقدير قيمة بدل الإيجار المتفق عليه بين المؤجر والمستأجر إذا أمكن معرفته والتثبت من صحته. وإذا تعذر ذلك، تُقدَّر الإيرادات الصافية بالمقارنة مع الأبنية المشابهة المؤجرة في ظروف وأحوال مماثلة. أما إذا تعذرت المقارنة، فتقدَّر الإيرادات الصافية من قبل الإدارة بالاستناد إلى العناصر الأساسية التي تؤثر في قيمة العقار التأجيرية: أي المساحة، المنطقة، نوعية البناء (فخم، جيد، عادي)، متممات البناء (تدفئة، تبريد، مصاعد ..إلخ)، وغيرها من

---

[636] انظر المادة الأولى من قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر عام 1962م.

وتنص المادة الرابعة من هذا القانون على أنْ:

"تعتبر من ملحقات الأبنية:

أ – الأرض أو الأراضي التي تحيط بالأبنية على شكل حدائق أو بساتين أو باحات أو أي شكل آخر عندما تكون جزءاً من العقار المشادة عليه الأبنية على أنْ لا تزيد مساحتها عن ألفي متر مربع، وإذا زادت عن هذا الحد فلا يعتد إلا بألفي متر مربع منها فقط.

ب – واجهات الأبنية أو أسطحها أو التركيبات المقامة عليها عندما تستعمل لغايات استثمارية، تجارية أو صناعية، أو للدعاية أو الإعلان".

كما نصت المادة الخامسة من القانون ذاته على أنْ:

"تعتبر من متممات الأبنية:

أ – التمديدات والأقنية والآلات والأدوات المركزة في الأبنية لغايات تجارية أو صناعية والتي يتعذر انتزاعها منها دون الإضرار بها أو بالجزء من البناء الذي تقوم عليه أو تلتصق به.

ب – المصاعد وأجهزة التدفئة والتبريد وتمديدات الماء والكهرباء والغاز وسواها من المتممات المعدة لتأمين استعمال الأبنية بشكل أفضل بصرف النظر عن أية غاية أخرى تجارية أو صناعية".

ونصت المادة السادسة منه على أنْ:

"تعتبر في حكم الأبنية:

أ – المركبات البحرية والبرية وسواها من الأشياء أو التركيبات المركزة في مكان ثابت والمستعملة كالأبنية للسكن أو للتجارة أو للصناعة أو لأية غاية أخرى وذلك أياً كانت مادة صنعها وأياً كان محل وجودها.

ب – الأراضي أو أقسام الأراضي الفضاء المستعملة لغايات استثمارية غير زراعية سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، مسورة أو غير مسورة".

[637] انظر المادة /15/ من الدستور اللبناني الحالي.

العناصر، شرط أنْ يؤمن البناء لمالكه ما لا يقل عن (5%) من قيمته كبدل إيجار[638].

3 – مدى ملاءمة الضريبة على التركات مع العدالة الضريبية:

تعددت الآراء حول هذه الضريبة ما بين مؤيد ومعارض، ولقد كان لسهولة ربط وتحصيل الضريبة، وضخامة الإيرادات التي تدرها للدولة، وإمكانية استخدامها للتخفيف من تركز الثروات وتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية، الفضل في استمرار ضرائب التركات. وتفرض هذه الضرائب عادة بأحد أسلوبين: إما أنْ تُفرض على مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة، وفي هذه الحالة تبدأ بحصر التركة وتقييم أصولها، ثم يخصم منها ما عليها من التزامات وديون أجاز القانون خصمها، ثم تُطبَّق المعدلات على صافي قيمة التركة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة. وإما أنْ تُفرض الضريبة على نصيب كل وارث بعد توزيع التركة. وفي هذه الحالة يُحدد نصيب كل وارث من الورثة الشرعيين من صافي قيمة التركة، ثم تُطبَّق المعدلات على نصيب كل وارث على حدة لتحديد مقدار الضرائب المستحقة[639].

ولكي تتحقق العدالة الضريبية في الضريبة على التركات، يجب أنْ يطبق فيها أولاً مبدأ "**لا تركة إلا بعد سداد الديون**"، وأنْ يؤخذ بالضريبة على نصيب الوارث أو الموصى له، وليس بالضريبة على مجموع التركة، وأنْ يراعى في معدلها: قيمة نصيب الوارث أو الموصى له، ودرجة قرابته مع الوارث أو الموصى له، والأعباء العائلية للوارث، والفترة المنقضية بين انتقال أموال التركة من مورث وبين وفاته. كما يجب أنْ يكون معدلها خفيفاً حتى لا تدخل ضمن "المصادرة العامة" التي حرّمها الدستور[640].

وتتصف الضريبة المفروضة على التركات والهبات والوصايا بأنها عادلة في أساسها، فتُفرض على الأموال التي يكتسبها الوارث أو الموصى له أو الموهوب له دون عمل، فليس لهذا الأخير أنْ يتذمر من أنْ يدفع

---

638 وزارة المالية اللبنانية، المعهد العالي. (2007). دليل المواطن إلى ضريبة الأملاك المبنية، سلسلة التوعية المالية والضريبية رقم 4، ط:2. بيروت: لبنان. ص25.

639 دراز، وعتمان، (2002)، ص48 وما بعدها.

640 فرهود، (2001، كانون الأول)، ص150.

إلى الدولة جزءاً من مال جاء دون جهده، وربما بصورة غير متوقعة[641].

وعلى الرغم من أنَّ هذه الضريبة مفروضة على رأس المال، إلا أننا نرى أنه من الممكن الأخذ بالحد الأدنى المعفى منها، لأسباب عديدة: فالتركة غالباً ما تنقسم على عدة ورثة مما يؤدي إلى تفتتها، كما أنَّ قسمة التركة قد يطول لسنوات عديدة الأمر الذي قد يخفض من قيمتها الحقيقية، إضافة إلى احتمال وجود ورثة قاصرين.

وفي **الجمهورية العربية السورية** فإنَّ المرسوم التشريعي رقم /56/ لسنة 2004 هو الساري حالياً بالنسبة للضريبة على التركات والوصايا والهبات[642]، وقد نص على التعاملات الآتية[643]:

أ – الهبة بلا بدل: رسم بمعدل (20%) من القيمة المخمنة إذا كان الموهوب له من الأصول أو أحد الزوجين.

ب – الهبة بلا بدل: رسم بمعدل (75%) من القيمة المخمنة إذا كان الموهوب له من بقية الأشخاص.

ج – الهبة بشرط النفقة أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع: رسم بمعدل (10%) من القيمة المخمنة، إذا كان الموهوب له من الأصول أو الفروع أو أحد الزوجين.

د – الهبة بشرط النفقة أو مع الاحتفاظ بحق الانتفاع: رسم بمعدل (40%) من القيمة المخمنة، إذا كان الموهوب له من بقية الأشخاص.

هـ – إنشاء حق الانتفاع: رسم بمعدل (10%) من القيمة المخمنة، إذا كان الانتفاع بلا بدل.

و – المبادلة: رسم بمعدل (6.9%) على أكبر قيمة لأحد العقارين المتبادلين أو لإحدى الفئتين المتبادل عليهما.

ز – الانتقال: رسم بمعدل (15%) من القيمة المخمنة، إذا كان صاحب حق الانتقال من الأصول أو الفروع.

ح – الانتقال: رسم بمعدل (25%) من القيمة المخمنة، إذا كان صاحب الانتقال الزوج والأخوة وفروعهم، أو الوارث بنسبة حصته.

---

641 المهايني، محمد خالد، والعدي، ابراهيم، وكريم، شوقي عفيف. (2016 – 2017). المحاسبة الضريبية. دمشق: سورية. منشورات كلية الاقتصاد في جامعة دمشق، ص508.

642 وسماها المشرع رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات، وهذا خطأ كان الأجدر بالمشرع عدم الوقوع به، فمن المعلوم الاختلاف بين الرسم والضريبة.

643 المادة /2/ من المرسوم التشريعي رقم /56/ لسنة 2004.

ط – الانتقال: رسم بمعدل (50%) من القيمة المخمنة، إذا كان صاحب الانتقال من بقية الأقارب، أو الوارث بنسبة حصته.

ي – الوصية: رسم بمعدل (75%) من القيمة المخمنة للموصى له.

كما تفرض على واقعات انتقال حق استثمار المحلات والمنشآت التجارية والصناعية والخدمية والمنشآت الأخرى غير السكنية التي تؤول إرثاً أو هبة أو وصية لدى الدوائر المالية أو أي جهة أخرى فيما إذا كان المورث أو الواهب أو الموصي مالكاً لحق الاستثمار، الرسوم الآتية[644]:

أ – عن طريق الإرث:

– بالنسبة للأصول والفروع: (35%) من القيمة المالية النافذة بتاريخ الوفاة.

– بالنسبة للأزواج والأخوة: (50%) من القيمة المالية النافذة بتاريخ الوفاة.

– لبقية الورثة: (100%) من القيمة المالية النافذة بتاريخ الوفاة.

ب – عن طريق الهبة: تضاعف الرسوم المحددة في الفقرة /أ/ السابقة من هذه المادة وتحسب الرسوم من القيمة المالية النافذة بتاريخ الانتقال لدى الدوائر المالية، ويتحملها الموهوب له.

ج – عن طريق الوصية نسبة (200%) من القيمة المالية النافذة بتاريخ تنفيذ الوصية، ويتحملها الموصى له.

والملاحظ أنَّ بعض هذه الرسوم مرتفعة، فقد استغرق معدل الضريبة كامل وعاء الضريبة بالنسبة لبعض المكلفين. وفيما يخص الهبة، فقد فرضت الضريبة بمعدل أكبر بمقدار الضعف من قيمة المطرح[645]. كما أنَّ المشرع لم يأخذ بالأعباء العائلية للوارث، وهي بذلك تخالف مبدأ العدالة الضريبية.

وفرض المرسوم التشريعي رقم /56/ لعام 2004 الضريبة كنسبة من القيمة التخمينية غير الحقيقية الأمر الذي خفّض بشكل كبير الحصيلة المتأتية من هذا الرسم، مما أفقد ضريبة التركات والهبات وظيفتها

---

[644] المادة /4/ من المرسوم التشريعي رقم /56/ لسنة 2004.

[645] صابوني، جميل. (2015). مدى عدالة الضريبة على التركات في التشريع الضريبي السوري. مجلة جامعة البعث للعلوم الإنسانية. مج:37، العدد:17. ص204. حمص: سورية. جامعة البعث.

الأساسية في إعادة توزيع الثروة بين أفراد المجتمع، وبالتالي ابتعدت هذه الضريبة عن تحقيق هدفها بتحقيق العدالة الاجتماعية. بالإضافة إلى ذلك، فإنَّ هذا المرسوم يحابي الأغنياء لأنه فرض الضريبة على الهبات أو الوصايا أو التركات حسب درجة قرابة الوارث بالمعدل نفسه دون أي اعتبار لمقدار مبلغ التركة، كما أنه لم يأخذ بعين الاعتبار الوارثين القاصرين، وبذلك ابتعد عن تحقيق العدالة الضريبية[646]. ونرى أنه على المشرع تطبيق المعدلات التصاعدية على هذه الضريبة للتمييز بين التركات الكبيرة والصغيرة.

ومن جانب آخر، فإنَّ المرسوم التشريعي رقم /101/ لعام 1952 وتعديلاته المتعلق برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات (والذي كان مطبقاً قبل المرسوم /56/ لعام 2004) أعفى من رسوم التركات المنصوص عليها فيه، ولا تدخل في تقويم التركة[647]:

أ – المفروشات البيتية.

ب – الأوراق الشخصية والصور والتماثيل الخاصة بالمتوفى أو بأفراد أسرته مهما بلغت قيمتها.

ج – مجموعات الكتب والمجموعات الفنية والأوسمة مهما بلغت قيمتها.

د – المعاشات التقاعدية وتعويضات التصريح.

هـ – مبالغ التأمينات على الحياة والحوادث وكل ما عداها من التأمينات التي استحق تسديدها بسبب وفاة المورث، وكذلك كل ما أبرمه من عقود التأمين أثناء حياته لمنفعة ورثته أو غيرهم إذا كانت بلا عوض.

و – الودائع العينية والمبالغ النقدية المودعة في حسابات لدى المصارف أو صناديق الادخار السورية، مهما كانت طبيعة ونوع هذه الحسابات، وسواء كانت بالعملة السورية أو بالعملة الأجنبية، ودفاتر التوفير وشهادات الاستثمار الصادرة عنها.

ز – دار سكن واحدة لعائلة المورث، وإذا كانت التركة تحوي أكثر من دار سكن لعائلة المورث، فيترك للورثة

---

[646] هديوة، (2013)، ص57.

[647] المادة /8/ من المرسوم التشريعي رقم /101/ لعام 1952 والمعدلة بالمادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم /4/ لعام 1998.

حق اختيار الدار التي يرغبون بشمولها في الإعفاء، وفي حال عدم اختيار الورثة لدار السكن المذكورة وإبلاغ الدائرة المالية المختصة عن تقديم البيان ضمن المهلة القانونية فينطبق هذا الإعفاء على دار السكن الأعلى قيمة.

إلا أنَّ المشرع قد ألغى هذه الإعفاءات في المرسوم التشريعي /56/ لعام 2004، وهو تراجع غير منطقي وفيه ابتعاد عن العدالة الضريبية المنشودة.

وفي **مصر**، ألغى القانون /227/ لسنة 1996م قانون ضريبة الأيلولة الصادرة بالقانون رقم /228/ لسنة 1989م والذي كان ينص على فرض ضريبة على صافي ما يؤول من أموال إلى كل وارث أو مستحق في تركة من يتوفى، على أنْ يكون حكم الأموال التي تنتقل بطريق الوصية في شأن الضريبة حكم الأموال التي تنتقل بطريق الإرث، وتخضع للضريبة الأموال العقارية والمنقولة والنقود والأوراق المالية والديون المطلوبة والتأمينات التي عقدها المتوفى لمصلحته أو لمصلحة غيره واستحقت بوفاته، على أنْ تحسم من الأموال الخاضعة للضريبة الديون المستحقة على المتوفى والتزامات أخرى مترتبة على الوفاة[648].

أما في **لبنان** ففُرِض رسم على التركات بموجب المرسوم التشريعي رقم /146/ لسنة 1959، ويترتب على حصة كل وارث، وإذا كانت الحصة مقيدة بأعباء فعلى قيمتها الصافية بعد تنزيل قيمة الأعباء[649]. ويُفرض رسم الانتقال على الحصة الإرثية الصافية من التركات والحصة الصافية الموصى بها لوارث[650].

ويخرج نهائياً أو مؤقتاً من التركة: ديون المورِّث على المفلسين، الديون الهالكة أو الديون غير القابلة للتحصيل، الحقوق المتنازع عليها وحق الرجوع على الغير[651]. ويخرج من التركة أيضاً كل ما عليها من ديون وإلزامات إذا كانت ثابتة بمستندات يمكن التذرع بها بحق المتوفي أمام القضاء، وتعتبر نفقات الدفن من إلزامات

---

[648] صابوني، جميل. (2010، أ)، الضريبة على التركات، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص553، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

[649] المادة /8/ من المرسوم التشريعي رقم /146/ لسنة 1959.

[650] المادة /41/ من المرسوم التشريعي رقم /146/ لسنة 1959.

[651] المادة /10/ من المرسوم التشريعي /146/ لسنة 1959 والمعدلة بالمرسوم التشريعي /64/ تاريخ 1967/8/5.

التركة[652].

وميَّز المشرع الضريبي اللبناني في معدلات رسوم الانتقال بين الوارثين حسب درجة القرابة، حينما قسمهم إلى خمس فئات، ففرض معدلاً خاصاً بكل فئة، وهذه الفئات هي: الفئة الأولى: الفروع والأزواج. الفئة الثانية: الوالدان. الفئة الثالثة: الأصول غير الوالدين والأخوة والأخوات. الفئة الرابعة: العم، العمة، الخال، الخالة، أولاد الأخ، أولاد الأخت. الفئة الخامسة: باقي المكلفين[653].

ويعفى من الرسم الجزء من الحصة الإرثية الصافية الذي لا يتجاوز[654]:

أ – لكل من الفروع والأزواج والوالدين: /120/ مليون ليرة.

ب – لكل من الأصول غير الوالدين، والأخ والأخت: /48/ مليون ليرة.

ج – لكل من باقي الورثة: /24/ مليون ليرة.

---

[652] المادة /11/ من المرسوم التشريعي /146/ لسنة 1959 والمعدلة بالمرسوم التشريعي /64/ تاريخ 1967/8/5 والقانون /89/ تاريخ 1991/9/7.

[653] وهذه المعدلات بحسب جدول معدلات رسوم الانتقال على الحصص والشطور الخاضعة للرسم المنصوص عليه في المرسوم التشريعي /146/ لسنة 1959 والمعدل بالقانون /374/ لعام 1994 ثم عُدِّل بموجب المادة /42/ من موازنة عام 1999م:

شطور الحصص الخاضعة للرسم	الفئة الأولى: الفروع والأزواج	الفئة الثانية: الوالدان	الفئة الثالثة: الأصول غير الوالدين والأخوة والأخوات	الفئة الرابعة: العم، العمة، الخال، الخالة، أولاد الأخ، أولاد الأخت	الفئة الخامسة: باقي المكلفين
لغاية 30 مليون ليرة	%3	%6	%9	%12	%16
من 30 – 60 مليون ليرة	%5	%9	%12	%16	%21
من 60 – 100 مليون ليرة	%7	%12	%16	%21	%27
من 100 – 200 مليون ليرة	%10	%16	%20	%26	%33
من 200 – 350 مليون ليرة	%12	%18	%24	%31	%39
ما يزيد عن 350 مليون ليرة	%12	%18	%24	%36	%45

[654] المادة /9/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، حسب التعديلات الأخيرة بالقانون /9/ لعام 2017 والقانون /66/ لعام 2017.

ويضاف إلى قيمة الجزء المعفى من حصة الأولاد الإرثية:

- /72/ مليون ليرة عندما يكون الولد مصاباً بعاهة دائمة تمنعه عن العمل.

- /4800000/ ليرة عن كل عام أو كسر العام يفصل الولد القاصر عن الثامنة عشرة من عمره.

- /48000000/ مليون ليرة عندما يكون على عاتق الوارث زوجة، و/24/ مليون ليرة عن كل ولد له لم يتجاوز الثامنة عشرة، على ألا يتعدى مجموع هذه الإضافات حدود /120/ مليون ليرة.

وتنطبق هذه الأحكام بالنسبة للوصايا إذا كانت الأموال والحقوق موصى بها إلى وارث[655].

أما بالنسبة للهبات، فيترتب الرسم على قيمة الهبة، وإذا كانت الهبة مقيدة بأعباء فعلى قيمتها الصافية بعد تنزيل قيمة الأعباء. وتعتبر من أجل تصفية الرسم جميع الهبات التي تؤول إلى شخص واحد من واهب واحد خلال سنتين هبة واحدة[656].

وتعفى من الرسوم جميع المساعدات والإعانات والمنح التي تؤدى من الأموال العامة وتعفى أيضاً كل هبة لا تتجاوز قيمتها /1600000/ ليرة، وإذا زادت يستوفى الرسم على الزيادة إلا إذا كان الموهوب له مؤسسة خيرية أو جمعية رياضية أو ثقافية أو فنية أو خيرية أو دينية بما فيها الأوقاف الدينية فيشمل الإعفاء مبلغ مئة مليون ليرة[657].

وتنطبق بشأن الأموال والأشخاص الموصى بها إلى شخص غير وارث الأحكام المطبقة على الهبات[658].

وبالنسبة للأوقاف، يترتب الرسم على مستحقي الوقف باستثناء الواقف نفسه ويفرض على قيمة الاستحقاق المقدرة وفقاً لهذا المرسوم الاشتراعي[659] بعد تنزيل مبلغ /1600000/ ليرة من قيمة حصة كل مستحق[660].

---

[655] المادة /17/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة وفقاً للمرسوم الاشتراعي /64/ لعام 1967.

[656] المادة /14/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة بالمرسوم الاشتراعي رقم /64/ لعام 1967.

[657] المادة /16/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون رقم /89/ لعام 1991، وبالقانون رقم /374/ لعام 1994.

[658] المادة /17/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة بالمرسوم الاشتراعي رقم /64/ لعام 1967.

فالمشرع كان موفقاً بإعفائه من الضريبة من كان مصاباً بعاهة دائمة تمنعه من العمل، والولد القاصر، وعندما يكون على عاتق الوارث زوجة أو ولداً قاصراً. وهو بذلك يكون قد أخذ بالاعتبار سن المكلف وحالته الصحية، مقترباً من تحقيق هدف العدالة الضريبية.

الفرع الثاني

الضرائب على الإنفاق والعدالة الضريبية

تتخذ هذه الضرائب الأموال مطرحاً لها عند خروجها من ذمة المكلف المالية وتشمل ما يصرفه الفرد من دخله وثروته في سبيل سد حاجاته ورغباته، فهي تتعرض للمقدرة التكليفية للمكلف بصورة غير مباشرة عندما يقوم بتصرف يدل على ثروته أو دخله[661].

ويرى أنصار الضرائب على الإنفاق أنه إذا كان الدخل خير مقياس للمقدرة التكليفية فإنَّ الإنفاق على السلع والخدمات الاستهلاكية يُعَدُّ مقياساً جيداً لتحديد المقدرة التكليفية للشخص، بسبب تناسب إنفاق الشخص مع دخله، ومن ثم فإنَّ الضرائب على الإنفاق تتفق مع قاعدة العدالة الضريبية. وتتخذ الضرائب على الإنفاق ثلاث صور رئيسة هي: الضرائب على سلع معينة، والضرائب الجمركية، والضريبة العامة على الإنفاق[662].

---

[659] تنص الفقرة الثالثة من المادة /36/ من هذا المرسوم على مايلي: يقدر الدخل لمدى الحياة إذا كان يتناول راتباً سنوياً أو شهرياً استناداً إلى سن صاحب الحق وفقاً للجدول التالي:

سن صاحب الحق	مضاعفة الراتب السنوي
لغاية 20 سنة	15 ضعفاً
من 20 إلى 30 سنة	12 ضعفاً
من 30 إلى 40 سنة	10 أضعاف
من 40 إلى 50 سنة	8 أضعاف
من 50 إلى 60 سنة	6 أضعاف
من 60 إلى 70 سنة	4 أضعاف
من 70 وما فوق	3 أضعاف

[660] المادة /18/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون رقم /374/ لعام 1994.

[661] العكام، (2018)، ص132.

[662] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص152.

وبالنسبة للضرائب على سلعة معينة من حيث ملاءمتها للعدالة الضريبية فيرى البعض أنه يتوقف اختيار الدولة عند فرضها هذه الضرائب على المفاضلة بين اعتبارين هما: اعتبار الحصيلة واعتبار العدالة. ويقتضي اعتبار الحصيلة بأنْ تفرض الدولة هذه الضرائب على السلع الضرورية، وهي ذات حصيلة كبيرة، لكن هذه الضرائب غير عادلة، لأنَّ النسبة التي تنفقها الطبقات الفقيرة من دخلها على هذه السلع الضرورية أعلى من النسبة التي تنفقها الطبقات الغنية من دخلها على هذه السلع، ومن ثم فعبؤها النسبي على الطبقات الفقيرة أعلى منه على الطبقات الغنية، وهذا يجافي العدالة الضريبية. وينعكس الأمر عند فرض الضرائب على السلع الكمالية، حيث يتمشى فرضها مع العدالة الضريبية. ومن ثم يرى معظم الفقهاء والاقتصاديين أنْ تفرض هذه الضرائب على السلع الشائعة (سلع الاستهلاك الجاري) للحصول على الميزتين معاً: الحصيلة والعدالة[663]. وينطبق ما ذكرناه هنا في الضرائب على سلعة معينة على الضرائب الجمركية[664].

أما بالنسبة للضريبة العامة على الإنفاق فقد تعددت مقترحات الاقتصاديين والماليين وفقهاء القانون، كما تعددت تطبيقاتها في الدول المختلفة. وكان من أهم الأسباب لهذا التعدد اختيار الأكثر عدالة ضريبية منها بالإضافة للحصيلة وملاءمتها للبنيان الاقتصادي والظروف الاقتصادية[665]. ولقد بررها أنصارها بأنها أكثر عدالة من الضرائب على الدخل، انطلاقاً من أنَّ إنفاق الفرد يعتمد على ما يحصل عليه من دخول دورية وعرضية على ثروته. وبذلك تصل إلى جميع عناصر المقدرة التكليفية للممول.

ومن زاوية أخرى، هناك من ينتقد الضريبة العامة على الإنفاق من ناحية العدالة الضريبية بأنها – وهي تُفرض على الإنفاق الاستهلاكي – تكون شديدة العبء على ذوي الميل المرتفع للاستهلاك، وهم أصحاب الدخول المنخفضة والمتوسطة، وخفيفة العبء على ذوي الميل المنخفض للاستهلاك، وهم أصحاب الدخول المرتفعة.

ولتخفيف هذه الانتقادات اقتُرحت الضرائب على رقم الأعمال، وهي التي تُفرض على حجم المعاملات،

---

[663] مع الإشارة إلى وجهة نظرنا التي أوردناها سابقاً من أنَّ العدالة حق لكل من الإدارة والمكلف وبالتالي لا تعارض بين الوفرة والعدالة، بل إنَّ وفرة الحصيلة جزء لا يتجزأ من العدالة.

[664] راجع في ذلك: المرجع السابق، ص154.
وأيضاً: دراز، وعتمان، (2002)، ص65 وما بعدها.

[665] فرهود، (2001، كانون الأول)، ص154 وما بعد.

ومثلها الإنتاج والاستهلاك والتصدير. وكانت متتابعة أولاً، ثم أصبحت واحدة تحصل في إحدى المراحل التي تمر بها السلعة منذ إنتاجها وحتى وصول للمستهلك، ثم انتهت إلى الضريبة على القيمة المضافة.

أولاً – الضريبة على القيمة المضافة في مصر:

نظّم القانون رقم /67/ لعام 2016 وتعديلاته أحكام الضريبة على القيمة المضافة، وفيه لم يتم التفريق بين المصدر الذي يولِّد قيمة مضافة مرتفعة وذلك الذي لا يولِّد إلا قيمة مضافة منخفضة[666]. فقد منح القانون إعفاء للمصدرين من الضريبة في شكل معدل ضريبة صفر، وذلك بغض النظر عن مقدار القيمة المضافة التي يساهمون بها في الاقتصاد.

ويكون المعدل العام لضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات (13%) خلال العام المالي 2016 – 2017، و(14%) اعتباراً من العام المالي 2017 – 2018 (على أنْ يُخصص (1%) من الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية)، واستثناء من ذلك يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (5%) وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب. ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية[667].

كما تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أوالخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة إلى خارج البلاد. كما تخضع لضريبة القيمة المضافة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب[668].

وتُفرض ضريبة الجدول على بيع أو أداء أو استيراد السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق، ويكون سعر ضريبة الجدول وفقاً للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه،

---

666 المادة السادسة من القانون.

667 المادة /3/ من القانون /67/ لسنة 2016.

668 المادة /6/ من القانون /67/ لسنة 2016.

وذلك بالإضافة إلى الضريبة المنصوص عليها في المادة الثانية من القانون[669].

وبحسب الجداول المرافقة للقانون /67/ لعام 2016 وتعديلاتها بالقانون رقم /13/ لعام 2020، تم تصنيف سلع وخدمات الجدول إلى:

1 – سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط:

وكانت الضريبة المفروضة عليها وفقاً للمعدلات الآتية: (0.5)، (5%)، (10%)، (50%)، (75%)، (100%)، (150%)، (165%)، (200%). كما فرضت ضريبة بشكل مبلغ نقدي على بعض السلع.

2 – سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة وتخصم ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط.

وهذه كانت الضريبة المفروضة عليها وفقاً للمعدلات الآتية: (1%)، (5%)، (8%)، (10%)، (15%)، (30%)، (150%)، (250%). كما فرضت ضريبة بشكل مبلغ نقدي على بعض السلع.

ولم يكن المشرع موفقاً في فرض هذه الضريبة بمعدلات ضريبية تصاعدية وفقاً لتقسيم السلع والخدمات إلى ضرورية وكمالية وشائعة، فمثلاً نجد معدل الضريبة (1%) على بعض أنواع السيارات، بينما فرضت ضريبة بمعدل (5%) على الإنتاج الإعلامي والبرامجي، والأفلام السينمائية، والتليفزيونية، والتسجيلية والوثائقية وأعمال الدراما التليفزيونية، والإذاعة والمسرحية، وهو المعدل نفسه الذي فُرض على الصابون والمنظفات الصناعية للاستخدام المنزلي، والشيبس![670]. كما أنَّ المعدل العام المفروض بالمادة الثالثة من القانون يُعَدُّ مرتفعاً، خصوصاً إذا علمنا أنَّ هناك سلعاً وخدمات تخضع للضريبة بهذا المعدل بالإضافة إلى ضريبة الجدول.

ومن جانب آخر، فقد خضعت السلع والخدمات الواردة في البند (ثانياً) من الجدول، لضريبة الجدول بالإضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة بمعدلها العام، الأمر الذي يُعَدُّ ازدواجاً ضريبياً.

---

[669] المادة /36/ من القانون رقم /67/ لعام 2016.

[670] راجع الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم /67/ لعام 2016.

وترى المبادرة المصرية للحقوق الشخصية أنَّ أي ضريبة على القيمة المضافة مجافية للعدالة الاجتماعية لأنها تضر أصحاب الدخول الأدنى بشكل أساسي؛ لأنهم الفئة التي تستهلك الحصة الأكبر من دخولها الضئيلة لإشباع الاحتياجات الأساسية وتدَّخر الجزء الأقل إنْ ادخرت على الإطلاق، في حين أنه كلما زاد الدخل زاد نصيب الادخار وقلّ نصيب الاستهلاك. وفي ذلك الإطار فإنَّ التوسع في تطبيق ضرائب الاستهلاك على حساب الضرائب التصاعدية – مثل الضريبة على الدخل والربح التجاري والضرائب العقارية – يضر بمبادئ العدالة الضريبية[671].

وترى المبادرة أيضاً ضرورة خفض الضريبة وتوسيع الاستثناءات من تطبيق الضريبة خاصة على السلع التي يستهلكها الفقراء، وإقرار حزمة ضرائب موازية على الدخول العليا من الأرباح الرأسمالية ومن المهن الحرة؛ لتحقيق العدالة في توزيع الدخول بين المواطنين، مما يرفع الثقة بين الحكومة والمكلفين[672].

وبالنسبة للخصم الضريبي[673]، فللمسجل عند حساب الضريبة أنْ يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المبيعة بمعرفة

---

671 دياب، أسامة، وحسين، سلمى، وعبد العال، طارق. (2016). ورقة موقف: مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة، ط:1، القاهرة: مصر. المبادرة المصرية للحقوق الشخصية. ص8.

672 المرجع السابق، ص16.

673 يُعَدُّ الخصم الضريبي أحد القواعد الأساسية للضريبة على القيمة المضافة، وبموجبه يتم تنزيل جموع الضرائب المدفوعة على السلع والخدمات المشتراة من مجموع الضرائب المحصلة من بيع المنتجات وتأدية الخدمات في مرحلة المحاسبة الضريبية، ولا تفرض على قيمتها عند البيع من دون هذا التنزيل وإلا توصف بأنها ضريبة على المبيعات، وتجدر الإشارة هنا إلى أنَّ عملية الخصم هذه لا تتم على مستوى كل سلعة بصورة منفصلة وإنما على مجمل العمليات المنجزة خلال فترة المحاسبة الضريبية المحددة في قانون فرضها، ويعبر عن ذلك بالمعادلة التالية:

الضريبة الواجبة الأداء = الضريبة المحصلة – الضريبة الواجبة الخصم.

ويُعَدُّ نظام الخصم الضريبي فيها من أهم ميزاتها التي تؤدي إلى تفادي تراكم العبء الضريبي المفروض على السلع والخدمات مهما تعددت مراحل الإنتاج أو التداول، ومن ثم يقلل من ارتفاع أسعار تلك السلع والخدمات الذي يرافق عملية فرضها عليها مما يزيد بدوره من تنافسية اقتصاد الدولة التي تطبق هذه الميزة على نطاق واسع، كما يزيد من حجم الاستثمار والإنتاج فيها، إضافة إلى خلقه حالة من الرقابة الذاتية بين المسجلين مما يسّهل على الإدارة الضريبية عملية تحصيلها، ومن ثم يقلص من حجم التهرب منها، فالمكلف المسجل لا يسمح له بخصم الضريبة السابق سدادها إلا في حدود الضريبة المدفوعة سابقاً من قبله والمبينة بالفواتير والمستندات المقدمة إلى الإدارة الضريبية التي تبين وتؤكد تسديده لها كي يستطيع خصمها من الضريبة التي قام بتحصيلها.

انظر في ذلك: العكام، محمد خير. (2010، ب). الضريبة على القيمة المضافة، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص566، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها. ولا يسري هذا الخصم المنصوص على ضريبة الجدول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون. كما لا يسري هذا الخصم على ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة، ولا على السلع والخدمات المعفاة[674].

وعلى الرغم من أنَّ القانون /67/ لعام 2016 قد وسع من نطاق الخصم وسمح بخصم المدخلات، إلا أنَّ ما يؤخذ عليه أنه عندما قرر عدم خصم ضريبة الجدول المرافق للقانون على السلع والخدمات أو كمدخلات أو خدمات خاضعة للضريبة، فإنَّ ذلك أدى إلى تكرار استحقاق الضريبة، وبالتالي زيادة أسعار بيع المنتجات التي اشتملت على تلك المدخلات، وتمكين المسجل من إضافة الضريبة إلى عناصر تكلفته، مما أدى في النهاية إلى زيادة أسعار بيع سلع وخدمات الجدول.

وقد سمح القانون /67/ لعام 2016 بِرَدِّ الضريبة[675] في الحالات الآتية[676]:

1 – الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي يحددها، أو وفقاً لأي من طرق السداد أو التسويات الأخرى التي تحددها اللائحة التنفيذية وذلك كله بشرط ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.

2 – الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ.

3 – الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية.

4 – الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط

---

[674] المادة /22/ من القانون /67/ لعام 2016.

[675] رد الضريبة هو النظام الذي يتيح للمسجلين وغير المسجلين استرداد ما سبق ودفعوه من ضريبة خلال فترة يحددها قانون فرض الضريبة عند توافر إحدى حالاتها. انظر في ذلك: المرجع السابق، ص566.

[676] المادة /30/ من القانون /67/ لعام 2016.

المرخص به للمنشأة.

فالمشرع المصري طبق نظام الرد بمفهومه الواسع، مراعياً الأشخاص ذوي الدخل المحدود وتشجيعاً للسلع المحلية والمصدرة للخارج والمنتج المحلي الذي يستهلك في الداخل[677].

ثانياً – الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي في سورية:

تتميز الضرائب على الإنفاق في سورية بأنها تجبى بناء على الواقعة الاقتصادية بغض النظر عن المكلف الضريبي، وبالتالي يسهل انتقال عبئها من مكلف إلى آخر، فهي متنوعة لا يجمعها أي رابط ولا تهدف إلى سياسة اقتصادية معينة إنما لتوفير المال للخزينة. فالمشرع السوري لم يفرض ضريبة عامة على الإنفاق، بل فرض ضرائب نوعية على أشكال من الإنفاق، كالضرائب الجمركية[678]، والضريبة على الإنفاق الاستهلاكي. وهذه الأخيرة سماها "رسم الإنفاق الاستهلاكي" وفرضه بموجب المرسوم التشريعي رقم /61/ لعام 2004[679]، وقد تم إلغاؤه بموجب المرسوم التشريعي رقم /11/ لسنة 2015. وبموجب هذا المرسوم الأخير فُرضت ضرائب على مختلف المواد والخدمات بنسب تتفاوت بين المتدنية والمتوسطة والعالية.

وكانت مستويات المعدلات في هذا المرسوم: (1%)، (2%)، (3%)، (3.5%)، (5%)، (10%)، (15%)، (20%)، (60%)، وهي لم تُفرض تصاعدياً بناء على تصنيف السلع والخدمات من ضرورية إلى شائعة فكمالية، بقدر ما فُرضت بناء على الحاجة التمويلية، فكان الاعتبار الأول لتحديد هذه المعدلات هو زيادة حصيلة تلك الضرائب.

وحري بنا القول: إنَّ موقف المشرع كان صائباً عندما فرّق في خدمات المبيت والطعام والمشروبات

---

[677] لبابيدي، ماريا. (2020). الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة "دراسة مقارنة". دكتوراه. كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص245.

[678] يمكن الاطلاع على التعرفة الجمركية في سورية من خلال موقع الجمارك السورية على شبكة الإنترنت على الرابط الآتي:
http://www.customs.gov.sy/tariff.php

[679] الذي ألغى قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الكمالي رقم /18/ لعام 1987 وتعديلاته، وألغى مجموعة من القوانين المتضمنة فرض الرسوم على شراء أجهزة التلفاز، والأجهزة اللاسلكية اللاقطة، والإسمنت، والسكر، والملح، والمواد الكحولية، ورسم الملاهي.

والحفلات وركن الألعاب الكهربائية والخدمات والأنشطة المأجورة الأخرى في الفنادق والأندية والمطاعم بين الأربع والخمس نجمات من جهة، والنجمتين والثلاث نجمات من جهة أخرى، فأخضع الأولى لضريبة بمقدار (10%) والثانية لضريبة بنسبة (5%)، وهو ما يتماشى مع العدالة الضريبية.

وفي مقابل ذلك، أخضع المشرع تذاكر السفر لضريبة بمعدل وحيد هو (3.5%) دون التفريق بين الدرجة الأولى وباقي الدرجات، ليبتعد بذلك عن العدالة الضريبية[680].

ولعل من المفيد في هذا المقام الإشارة إلى أنَّ فرض المشرع رسم إنفاق استهلاكي على السيارات السياحية لم يكن موفقاً، فهذا الرسم لم يُفرض على عملية شراء السيارة لمرة واحدة وإنما هو ضريبة دورية ولا تتعلق بعملية الإنفاق أبداً. لذلك يجب أنْ تكون الضريبة على السيارات السياحية من ضمن ضرائب الثروة ورأس المال[681].

ولم يأخذ المرسوم التشريعي رقم /11/ لعام 2015 بنظام الخصم والرد، بعد أنْ كان المرسوم السابق رقم /61/ لعام 2004 قد أخذ بهما، وهذا تراجع غير مبرر ويُعتبر خطوة للوراء؛ وبالتالي ابتعد المشرع عن طريق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

وبالنسبة لهذه الأخيرة، فلا بدَّ من إدخالها في النظام الضريبي السوري من أجل إعادة هيكلية القاعدة الضريبية وتوسيعها وتوزيع العبء الضريبي في المجتمع السوري على نحو فعّال على مختلف مكوناته لضمان زيادة فعالية هذا النظام في الاقتصاد إضافة إلى الهدف التمويلي. بيد أنَّ ذلك تعترضه عقبات لا بدَّ من التغلب عليها، وهي كثيرة ومتنوعة منها الاقتصادي ومنها الاجتماعي والإداري، وهنالك متطلبات لا بدَّ من العمل على تحقيقها قبل فرض هذه الضريبة، والأهم من ذلك كله هو حُسن تصميم القواعد الفنية لها والابتعاد ما أمكن عن التوجهات التي تأتي من الخارج في هذا المجال مع الاستفادة من تجارب الدول الأخرى المشابهة في ظروفها

---

680 كان المرسوم /18/ لعام 1987م قد أخضع فقط بطاقات الدرجة الأولى للرسم وبمعدل (10%) وأعفى باقي الدرجات، فكان المشرع فيه موفقاً أكثر مما هو عليه الحال في القانون الحالي.

681 هديوة، (2013)، ص54 وما بعدها.

الاقتصادية والاجتماعية والمعاشية مع ظروف المجتمع العربي السوري[682]. ويجب اعتماد الضريبة على القيمة المضافة بشكل تدريجي، من خلال الأخذ بنظام الضريبة العامة على المبيعات أولاً كمقدمة للأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة. وليس المهم الأخذ بهذه الضريبة بأسرع وقت بقدر العمل على تصميم تفاصيل قواعدها الفنية بأسلوب يتناسب مع الظروف الاقتصادية، والتي يمر بها الاقتصاد السوري، والحذر من نقل تفاصيل هذه القواعد بسلبياتها وإيجابياتها من تجارب الدول الأخرى، والتي سبقتنا في تطبيقاتها، بل لا بدَّ من الاستفادة من السلبيات التي وقعت بها التجارب الأخرى حتى لا تتكرر في تجربتنا مستقبلاً[683].

ثالثاً – الضريبة على القيمة المضافة في لبنان:

فرض المشرع اللبناني الضريبة على القيمة المضافة بالقانون رقم /379/ بتاريخ 2001/12/14، بمعدل مقداره (10%)[684]، وتم رفعه إلى (11%) بالقانون /64/ لعام 2017[685].

وقسم المشرع الإعفاءات إلى ثلاثة أقسام:

القسم الأول: يشمل الإعفاء داخل الأراضي اللبنانية[686].

القسم الثاني: يشمل الإعفاء عند الاستيراد[687].

القسم الثالث: يشمل إعفاء التصدير والأعمال المشابهة والنقل الدولي وبعض أعمال الوكلاء[688].

وانطلاقاً مما سلف، لا مناص من القول: إنَّ فرض الضريبة على القيمة المضافة بهذا المعدل لا يحقق العدالة الضريبية؛ لعدم تقسيم السلع إلى ضرورية وشائعة وكمالية، وفرض الضريبة على السلع الكمالية بمعدل

---

[682] العكام، (2010، ب)، ص566.

وراجع أيضاً: هديوة، ندى. (2012). الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الإيرادات الضريبية في سورية. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية "سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية"، مج:34، العدد:4، ص212 وما بعدها. اللاذقية: سورية. جامعة تشرين.

[683] لبابيدي، (2020)، ص298 وما بعدها.

[684] المادة /25/ من القانون رقم /379/ لعام 2001.

[685] المادة الأولى من القانون /64/ لعام 2017.

[686] راجع المادتين /16/ و/17/ من القانون /379/ لعام 2001.

[687] راجع المادة /18/ من القانون /379/ لعام 2001.

[688] راجع المواد /19/ و/20/ و/21/ من القانون /379/ لعام 2001.

أعلى من الضرورية، وفرض الضريبة بمعدلات خفيفة على السلع الشائعة. كما أنَّ هذا المعدل غير عادل؛ لعدم قدرة المواطن على تحمّل هذه الأعباء الضريبية، نظراً لتدني دخله الحقيقي.

ومن زاوية أخرى، فإنَّ بعض الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة غير منطقي وغير مفهوم، فما السبب الذي يجعل اليخوت والزوارق التي يتجاوز طولها /15/ متراً والعائدة لغير اللبنانيين معفاة من الضريبة؟ ويبقى التساؤل مطروحاً فيما يتعلق بإعفاء الأحجار الكريمة واللؤلؤ والماس والذهب والفضة من الضريبة؟[689]، فذلك فيه مجافاة لمفهوم العدالة الضريبية.

وقد أخذ المشرع اللبناني في الضريبة على القيمة المضافة بنظام الخصم الضريبي، حيث حدد القانون الضريبة القابلة للخصم الضريبة التي أصابت الأموال أو الخدمات التي حصل عليها الخاضع للضريبة من شخص آخر خاضع لها والأموال والخدمات التي استوردها، بما في ذلك الأصول الثابتة، للقيام في إطار ممارسة نشاطه الاقتصادي، بإحدى العمليات التالية:

1 – تسليم الأموال وتقديم الخدمات الخاضعة للضريبة.

2 – العمليات المتعلقة بالتصدير والعمليات المشابهة وعمليات النقل الدولي المعفاة من الضريبة[690].

كما حدد القانون حالات الرد الضريبي، حيث تنقسم إلى حالات عامة وحالات خاصة.

أما الحالات العامة فهي:

1 – إبطال أو إلغاء أو فسخ العملية الخاضعة للضريبة أو في حال عدم دفع الثمن كلياً أم جزئياً أو تخفيض قيمته لتاريخ لاحق بتاريخ إجراء العملية[691].

2 – عمليات التصدير التي يقوم بها الخاضع للضريبة إذا كانت تبلغ قيمة عمليات التصدير التي يقوم بها /50/ مليون ليرة لبنانية سنوياً[692].

---

689 انظر المادة /17/ من القانون رقم /379/ لعام 2001.

690 انظر المادة /28/ من القانون /379/ لعام 2001 والمعدلة بموجب القانون /583/ لعام 2004.

691 المادة /49/ من القانون /379/ لعام 2001، والمعدلة بالقانون /183/ لعام 2020.

3 – يحق طلب استرداد كامل الضريبة التي أصابت الأصول الثابتة التي تم استعمالها من أجل القيام بالأعمال التالية المعفاة من الضريبة وفقاً لأحكام المادتين /16/ و/17/ من هذا القانون[693]:

أ – صناعة الأدوية.

ب – صناعة المواد الغذائية المعفاة من الضريبة عملاً بأحكام الفقرة (ب) من المادة /17/ من هذا القانون.

ج – الاستشفاء والمختبرات الطبية.

د – التعليم.

هـ – أنشطة الهيئات والجمعيات التي تتمتع بصفة المنفعة العامة وتلك المعنية برعاية ذوي الاحتياجات الخاصة والمسنين والأيتام والأطفال والمصابين بالأمراض العقلية والسرطانية وسائر الأمراض التي تحدد بقرار من مجلس الوزراء.

و – النقل المشترك للأشخاص.

ز – صناعة الكتب، والجرائد والمجلات.

ح – صناعة المواد الصيدلانية بما فيها الأصناف للاستعمال الصحي والصيدلي.

ط – صناعة الورق والكرتون من الأنواع المستعملة في الكتابة أو الطباعة، ورق صحف بشكل لفات أو صفائح، الحبر المعد للطباعة.

كما يحق طلب استرداد (100%) من الضريبة التي أصابت المصاريف الجارية المتعلقة بالعمليات المشار إليها أعلاه.

4 – وأخيراً يحق للجهات المعنية بوهب الغذاء المذكورة في قانون تحفيز وهب الغذاء حق استرداد الضريبة عند إتمام عملية وهب الغذاء تحت رقابة السلطة المختصة وفق الشروط المنصوص عليها في القانون[694].

وأما الحالات الخاصة للرد فهي[695]:

---

[692] المادة /26/ من المرسوم /7336/ لعام 2002، والمعدلة بالمرسوم /12910/ لعام 2004.

[693] المادة /59/ من القانون /379/ لعام 2001، والمعدلة مؤخراً بالقانون النافذ حكماً رقم /6/ لعام 2020.

[694] المادة السابعة من قانون تحفيز وهب الغذاء رقم /183/ لعام 2020.

1 – الضريبة المدفوعة على مشتريات أي شخص غير مقيم في لبنان عند نقلها من ضمن أمتعته الشخصية إلى خارج البلاد لأجل استعمالها لأغراضه الخاصة.

2 – الضريبة التي أصابت الأموال والخدمات المقدمة في لبنان إلى شركات ورجال أعمال غير مقيمين في لبنان ولا يقومون بأعمال خاضعة للضريبة على الأراضي اللبنانية.

3 – جزء أو كامل الضريبة المدفوعة من قبل الهيئات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية وموظفيها وفقاً للاتفاقيات الدولية.

4 – استرداد ثمن آلة تسجيل المبيعات النقدية للذين يتبعون النظام المبسط في تنظيم الفواتير وإصداره، والملزمين باستعمال آلة تسجيل المبيعات النقدية[696].

مما سبق نجد أنَّ نطاق الخصم في لبنان واسع يشمل المصاريف والأصول الثابتة والسلع والمواد الأولية كافة، وهذا موقف صائب للمشرع اللبناني تشجيعاً منه للتصدير والصناعات الوطنية، ودعماً للاقتصاد اللبناني. كما كان المشرع موفقاً في توسعه بحالات الرد، حيث سمح باسترداد الضريبة المسددة على الأصول الثابتة المتعلقة بالسلع والخدمات المعفاة من الضريبة[697].

---

[695] المادة /58/ من القانون /379/ لعام 2001، والمعدلة بالقانون /583/ لعام 2004.

[696] انظر القرار رقم /914/ لعام 2004.

[697] لبابيدي، (2020)، ص184 وما بعدها.

الفصل الثاني

أثر التمييز في المعاملة الضريبية في تحقيق العدالة الضريبية

مما لا شك فيه أنَّ وسائل تحقيق العدالة الضريبية التي طورها الفكر الضريبي كثيرة، لعلّ أهمها[698]:

1 – استخدام المعدل التصاعدي للضرائب.

2 – الاعتماد على الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة في تكوين الإيرادات الضريبية الكلية في المجتمع.

3 – الأخذ بمبدأ تشخيص الضريبة، أي الأخذ بالظروف الشخصية والعائلية للمكلف عند فرض الضريبة.

4 – الأخذ بمبدأ الضرائب العامة على الدخل والإنفاق بدل الضرائب النوعية.

5 – إعفاء تكاليف الحصول على الدخل من الضريبة وبالتالي فرض الضريبة على الدخل الصافي وليس الدخل الإجمالي للمكلف[699].

6 – الأخذ بمبدأ إعفاء الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة.

وباعتبار أننا تكلمنا في سياق سابق عن الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، والأخذ بالضرائب العامة على الدخل والإنفاق بدلاً من الضرائب النوعية، وفرض الضريبة على الدخل الصافي وليس على الدخل الإجمالي للمكلف، فإننا سنطرح على بساط البحث بقية وسائل تحقيق العدالة الضريبية، حيث ميّز المشرع من خلال هذه الوسائل في المعاملة الضريبية بين المكلفين سواء بالتصاعد الضريبي ولأسباب متعلقة بالمكلف (المبحث الأول)، أو لأسباب تتعلق بالدخل (المبحث الثاني).

---

[698] العكام، (2018)، ص128 وما بعدها.

[699] مع ملاحظة إمكانية فرض ضريبة على الدخل الإجمالي في بعض الحالات بشكل يتوافق مع العدالة الضريبية كما سنرى لاحقاً.

المبحث الأول

التمييز في التصاعد الضريبي ولأسباب تتعلق بالمكلف

في واقع الأمر، يتقيد حق الدولة في المطالبة بالضريبة في كل مجتمع بتحقيق حد أدنى من العدالة الضريبية. ومن أهم وسائل تحقيق العدالة الضريبية التمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين عبر التصاعد الضريبي، والتمييز لأسباب تتعلق بظروف المكلف.

ومن الأسباب المتعلقة بالمكلف والتي يتحقق بها هذا التمييز بين المكلفين هي الإعفاءات الشخصية التي تعني توقف تطبيق القانون الضريبي على ذلك الحد من دخل المكلف اللازم لاستمرار حياته وحياة أسرته والحفاظ عليها وهي الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية. وبالإضافة لها، هناك سن المكلف وحالته الصحية وجنسيته.

واستناداً لما سبق، سنقسم دراستنا لهذا المبحث إلى المطلبين الآتيين:

المطلب الأول – التمييز في المعاملة الضريبية لأسباب تتعلق بظروف المكلف.

المطلب الثاني – التصاعد الضريبي.

المطلب الأول

التمييز في المعاملة الضريبية لأسباب تتعلق بظروف المكلف

إنَّ أبرز الأسباب المتعلقة بالمكلف والتي على أساسها يتم التمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين وصولاً لتحقيق العدالة الضريبية هي الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية، وسن المكلف وحالته الصحية وجنسيته. وعادة ما تأخذ التشريعات الضريبية بهذه الأسباب كلها أو بعضها، مع اختلاف درجة تطبيقها وتحقيقها من تشريع لآخر.

وبناء على ذلك ستنقسم دراستنا لهذا المطلب إلى فرعين اثنين: الإعفاء للحد الأدنى والأعباء العائلية

(الفرع الأول)، وبقية عناصر التمييز المتعلقة بالمكلف (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية

يُعرَّف **الحد الأدنى للمعيشة** "حد الكفاف" بأنه: المبلغ اللازم للشخص في الظروف العادية ليتمكن من المحافظة على استمرار حياته وحياة أسرته من الناحيتين المادية والمعنوية. أما **إعفاء الأعباء العائلية:** فهو إعفاء مبلغ من المال لازم للشخص في الظروف العادية ليتمكن من تغطية نفقات أسرته[700].

ويُقصد من هذين الإعفاءين تحقيق المساواة عن طريق الضريبة أي تحقيق العدالة الضريبية ومن ثم تحقيق العدالة الاجتماعية. ويشترك هذان الإعفاءان بالهدف، فكلاهما يهدف لمواجهة تكاليف الحياة والالتزامات المعيشية للمكلف وأسرته وضمان حياة كريمة له ولهم. ومن ثم فطبيعتهما واحدة، وهي الحفاظ على حق الحياة الذي تصونه وترعاه الدساتير عادة. لكن هذين الإعفاءين يختلفان في التبرير؛ فالإعفاء للحد الأدنى يتقرر غالباً للمكلف الفرد سواء أكان يَعُول أم لا، وغالباً ما يكون مرتفعاً ليغطي أعباء المعيشة للمكلف ومن حوله، ويسمى عادة الإعفاء الشخصي. أما الإعفاء للأعباء العائلية فهو يضاف للحد الأدنى للمعيشة غالباً لمواجهة هذه الأعباء العائلية التي تزداد بزيادة من يَعولهم المكلف. ومن ثم، ونظراً لأنه تكميلي، فغالباً ما يكون منخفضاً[701]. ويرى البعض أنَّ السبب الرئيس في تخفيف الضرائب عن ذوي الأعباء العائلية إنما يرجع إلى مراعاة المساواة في التضحية بين المكلفين عند تقرير الضرائب، فهذا المبدأ ينظر إلى المقدرة التكليفية للمكلف وليس إلى مبلغ

---

[700] فرهود، (2004، ب)، ص 242.

وقد نص الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عام 1948م على أنَّ لكل فرد يقوم بعمل، الحق في أجر عادلٍ مرضٍ يكفل له ولأسرته عيشة لائقة بكرامة الإنسان تضاف إليه – عند اللزوم – وسائل أخرى للحماية الاجتماعية. (المادة 23، الفقرة الثالثة).

كما نص على أنَّ لكل شخص الحق في مستوى من المعيشة كافٍ للمحافظة على الصحة والرفاهية له ولأسرته، ويتضمن ذلك التغذية والملبس والمسكن والعناية الطبية وكذلك الخدمات الاجتماعية اللازمة، وله الحق في تأمين معيشته في حالات البطالة والمرض والعجز والترمل والشيخوخة وغير ذلك من فقدان وسائل العيش نتيجة لظروف خارجة عن إرادته. (المادة 25، الفقرة الأولى).

والتشريعات الضريبية التي أخذت بإعفاءي الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية قد أطلقت تسميات أخرى عليهما، فمنها من أطلق عليها "الإعفاءات الشخصية" لتعلقها بالجانب الشخصي للمكلف الفرد "الشخص الطبيعي"، فيما أطلق عليها البعض الآخر مصطلح "السماحات". راجع في ذلك: الزبيدي، (2015)، ص150.

[701] فرهود، (2004، ب)، ص 240 وما بعدها.

الدخل[702]، وقد يكون هناك سبب آخر لتقرير هذا الإعفاء أو رفعه أو خفضه وهو السياسة السكانية والنمو السكاني في الدولة، فحاجة الدولة إلى تلك الزيادة من عدمها يؤثر على مقدار هذا الإعفاء أو على الأقل مقدار الإعفاء لعدد معين من الأسر.

والجدير بالذكر أنَّ تحديد الحد الأدنى اللازم للمعيشة ليس بالأمر السهل، وإنْ كان يمكن الاسترشاد في تحديده بالمستوى العام للأسعار، ومقدار دخول الأفراد، وحالة النشاط الاقتصادي، ومستوى المعيشة بالنسبة للطبقات الفقيرة والمتوسطة، وغير ذلك من الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية[703].

ويُلاحَظ في مجال فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة ما يأتي[704]:

أ – إنَّ فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة فكرة موضوعية، بمعنى أنَّ المشرع يقررها بالنسبة لمختلف المكلفين، فهو معيار موحّد بالنسبة إلى مختلف الأفراد.

ب – إنَّ المشرع يعتمد في تحديد الحد الأدنى اللازم للمعيشة على ما يلزم الفرد العادي وأسرته في ضوء المستوى الاجتماعي السائد، ويمكننا أنْ نتعرف على هذا المستوى الاجتماعي السائد في ضوء متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي.

ج – إنَّ الحد الأدنى اللازم للمعيشة فكرة متغيرة تبعاً لتغيُّر مستوى المعيشة، أي تبعاً لتغيُّر درجة التقدم الاقتصادي والاجتماعي وخاصة تغيُّر متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي.

ويثير موضوع إعفاء الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية عدة مشاكل عند التطبيق، منها أنَّ الدولة قد لا تساير التطورات الاقتصادية في تحديده، الأمر الذي يبتعد بها عن تحقيق عدالة الضريبة، فقد تُقرر حداً أدنى للمعيشة وإعفاء للأعباء العائلية بما يتناسب مع متوسط الدخل الحقيقي للفرد الذي يتسم بثبات نسبي دون مراعاة التغيّر في المستوى العام للأسعار الذي يكون بشكل مستمر مما يتسبب بحدوث فرق أو فجوة تتمثل في عدم

---

[702] الزبيدي، (2018)، ص93.

[703] مراد، محمد حلمي. (1964). مالية الدولة. القاهرة: مصر. مطبعة نهضة مصر، ص200.

[704] راجع في ذلك: الزبيدي، (2018)، ص92 وما بعدها.

تحقيق الإعفاء لهدفه وهو سدُّ حاجات الفرد وأسرته، كما أنها قد لا تقرّ بهذا الإعفاء بالنسبة لبعض الأشخاص ممن تربطهم بالمكلف علاقات عائلية تجعله مسؤولاً عن إعالتهم كالأم والأب، فضلاً عن محاباة بعض الفئات كالموظفين في تقرير هذا الإعفاء أو زيادته بالنسبة لها على حساب غيرها من فئات المجتمع الضريبي.

ولكي تكون الضريبة عادلة يجب أنْ تحترم الأفكار الآتية وتترجمها إلى أسس للتكليف[705]:

الفكرة الأولى: ضرورة منح إعفاءات شخصية وعائلية تختلف حسب الحالة المدنية للمكلف (متزوج أو أعزب)، أي أنْ يزداد الإعفاء بازدياد عدد أفراد العائلة.

الفكرة الثانية: أنْ يختلف الإعفاء باختلاف حجم دخل المكلف، حيث يقلُّ هذا الإعفاء بازدياد دخله إلى أنْ يصبح صفراً بالنسبة لأصحاب الدخول الكبيرة.

الفكرة الثالثة: ألا تَحول الضريبة على دخل الأسرة دون الزواج.

الفكرة الرابعة: ضرورة مراعاة بعض الدخول التي تتطلب مجهوداً معيناً، فمن غير المعقول أنْ تخضع الأجور للمعدلات نفسها التي تخضع لها الأرباح التجارية.

الفكرة الخامسة: تكييف الضريبة أثناء التضخم؛ لأنَّ المشكلة الأساسية في الإعفاءات الضريبية لا تكمن فقط في حجمها، بل في استجابتها لمستوى المعيشة.

وفيما يأتي سنتناول هذين الإعفاءين (الحد الأدنى للمعيشة، والأعباء العائلية) في التشريع الضريبي في كل من سورية ومصر ولبنان.

أولاً – في التشريع الضريبي السوري:

سنستعرض ما أخذ به المشرع الضريبي في سورية من منح أو عدم منح مبالغ للحد الأدنى وللأعباء العائلية كما يلي:

---

[705] نعوش، (1987)، ص158 وما بعدها.

1 – ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:

كما هو معلوم، فقد قسم المشرع هذه الضريبة إلى فئتين: فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، وفئة مكلفي الأرباح المقطوعة.

أ – بالنسبة لفئة مكلفي الأرباح الحقيقية:

ينزل من الربح السنوي الصافي مبلغ /50000/ ليرة سورية كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً، ويستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن والشركاء الموصون في شركة التوصية، ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التنزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة[706]. والإعفاء هنا مفروض للشخص الطبيعي، ولا يستفيد منه الشخص الاعتباري[707]. ويلاحظ أنَّ الإعفاء للأعباء العائلية هنا لم يَرِدْ له ذكر في هذا القانون.

ب – أما فئة مكلفي الدخل المقطوع: فتستفيد أيضاً من إعفاء /50000/ ليرة سورية كحد أدنى معفى من الضريبة[708].

وأفرد القانون نصاً خاصاً للسيارات العامة فنظر إليها على أنها هي وحدة التكليف، مراعاة منه لأصحابها وهم من ذوي الدخل المحدود غالباً، وتسهيلاً في الجباية نص على أنْ تُطرح ضريبة الدخل المقطوع على أرباح السيارات العامة بمختلف أنواعها وأغراضها على أساس اعتبار السيارة وحدة في التكليف[709]، ويراعى تنزيل حد أدنى معفى مقطوع من الأرباح السنوية قدره /36000/ ليرة سورية لكل سيارة[710].

وعالج المشرع الضريبي حالة ممارسة المكلف لأكثر من فعالية تخضع للضريبة، فإذا مارس المكلف

---

[706] المادة /20/ من القانون /24/ لسنة 2003.

[707] يُشترط حتى يستفيد المكلف من إعفاء الحد الأدنى للمعيشة أنْ يقوم بالواجبات المنصوص عليها في القانون، وهي أنْ يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية (المادة 6/ الفقرة أ)، وأنْ يقدّم البيان الضريبي مرفقاً بصورة عن بعض الحسابات (المادة 14)، خلال فترة معينة (المادة 13)، مع كيفية طرح الضريبة عند التصفية أو التنازل أو الدمج (المادة 15)، والتضامن بين السلف والخلف (المادة 23)، وأنْ يجري تسجيل المؤسسة أو الشركة أو المنشأة في السجل التجاري (المادة 20/ الفقرة ج).

[708] المادة /59/ من القانون /24/ لسنة 2003.

[709] الفقرة (أ) من المادة /44/ من القانون /24/ لسنة 2003.

[710] الفقرة (ج) من المادة /44/ من القانون /24/ لسنة 2003.

عدة فعاليات تخضع كل منها للتكليف بضريبة الدخل المقطوع في أكثر من مركز عمل واحد ضمن الوحدة الإدارية، فيصنف مبدئياً عن كل مركز بالضريبة المذكورة على حدة على أنْ تعمد الدوائر المالية فيما بعد إلى توحيد مجموع فعالياته، وبالتالي إلى تحديد الضريبة النهائية المترتبة عليه على أساس تصاعدي، ولا يستفيد المكلف من تنزيل الحد الأدنى المعفى إلا مرة واحدة[711]. وبرأينا فقد كان المشرع صائباً في ذلك، فليس من المعقول أنْ يستفيد المكلف من تنزيل الحد الأدنى المعفى لأكثر من مرة.

وينزل حد أدنى معفى قدره /50000/ ليرة سورية من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمكلفي المهن العلمية غير التجارية التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال بصرف النظر عن الزمرة التي يخضعون لها[712].

وبرأينا فإنَّ مقدار الحد الأدنى المعفى قد أصبح ضئيلاً بعد انخفاض قيمة الليرة وارتفاع الأسعار وغلاء المعيشة في السنوات الأخيرة، مما يستدعي تعديله ليتناسب مع الظروف الحالية. كما أنَّ المشرع لم يفرِّق في الحد الأدنى للمعيشة في ضريبة الأرباح بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يَعول أولاداً، والمكلف المتزوج والذي يَعول أولاداً، وبذلك ابتعد عن العدالة الضريبية في هذه النقطة.

2 – ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

حدد المشرع الضريبي السوري معدل ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة بـ (7.5%)[713]، إلا أنه نص على إعفاء جزئي من هذه الضريبة بواقع 80 % من فوائد كل من شهادات الاستثمار، والمبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف العامة.[714] كما لم يأخذ في هذه الضريبة بالإعفاء للأعباء العائلية.

3 – تكليف غير المقيمين والأشخاص غير السوريين: لم يأخذ المشرع الضريبي السوري بإعفاء الحد الأدنى للمعيشة ولا بالأعباء العائلية بالنسبة للإيرادات التي يحصل عليها غير المقيمين والأشخاص غير

---

[711] المادة /26/ من القانون /24/ لسنة 2003.

[712] المادة /60/ من القانون /24/ لسنة 2003.

[713] المادة /84/ من القانون /24/ لسنة 2003.

[714] المادة /85/ من القانون /24/ لسنة 2003.

السوريين[715].

4 – رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات: لم يفرض المشرع أي حد أنى معفى من الضريبة ولم يأخذ بالأعباء العائلية.

5 – الضريبة على ريع العقارات والعرصات:

لم يأخذ المشرع بالحد الأدنى المعفى ولا بالأعباء العائلية في هذه الضريبة. واكتفى بمنح إعفاء دائم للعقارات المعدة للسكن التي لا يتجاوز الريع السنوي لكل منها /250/ ليرة سورية[716]، وهو حالياً مبلغ ضئيل جداً. ونرى ضرورة الأخذ بالحد الأدنى المعفى في ضريبة ريع العقارات المؤجرة أو المستثمرة، وذلك لمن لا يتجاوز حداً معيناً من قيمة بدل الإيجار المحددة، فلا يعقل أنْ يستفيد مكلف عن عقار واحد بدل إيجاره /100/ ألف ليرة سورية، ومكلف آخر عن كل عقاراته البالغ مجموع بدل إيجاراتها مليون ليرة، من الحد الأدنى نفسه.

6 – الضريبة على البيوع العقارية:

قرر المشرع هنا عدم منح أي حد أدنى معفى للمعيشة أو إعفاء للأعباء العائلية.

7 – ضريبة الرواتب والأجور:

فرض المشرع الضريبي السوري هذه الضريبة على الدخل الصافي الشهري وليس السنوي، وينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة قدره /15000/ ليرة سورية في الشهر[717]. وهو مبلغ قليل لا يتناسب أبداً

---

[715] انظر المادة /61/ من القانون /24/ لسنة 2003.

ويكون معدّل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات والأعمال المنفذة بحسب الفقرة (ب) من هذه المادة وفق الآتي:

أ – (5%) من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات لقاء ضريبة دخل الأرباح في الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات معاً في حال عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة.

ب – (1%) من قيمة مجموع أعمال التوريد والخدمات لقاء ضريبة الرواتب والأجور في الأعمال التي تتضمن توريدات وخدمات معاً في حال عدم تحديد قيمة الخدمات بمبالغ محددة صراحة.

ج – (10%) من قيمة بدل الخدمات وكذلك الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها مقابل ضريبة دخل الأرباح.

د – (2%) من قيمة بدل الخدمات وكذلك الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها مقابل ضريبة الرواتب والأجور.

[716] انظر المادة الثالثة من المرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006.

[717] المادة /29/ من القانون /24/ لسنة 2003 والمعدلة بالمادة /2/ من المرسوم التشريعي رقم /46/ لسنة 2015.

مع أدنى تكاليف المعيشة حالياً، خصوصاً في ظل ارتفاع الأسعار وانخفاض قيمة الليرة. لذلك تم مؤخراً رفعه إلى مبلغ /50000/ ليرة سورية[718]. وهو تطور ملحوظ باتجاه تحقيق مزيد من العدالة الضريبية.

ونلاحظ أنَّ الإعفاءات للحد الأدنى للمعيشة تُمنح مهما بلغ الدخل في كل من ضريبة الرواتب والأجور وضريبة الأرباح على المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، وحبذا لو كان هذا الحد بمقدار أكبر لأصحاب الدخل الأقل. كما أنَّ المشرع لم يفرِّق في الحد الأدنى للمعيشة بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يَعول أولاداً، والمكلف المتزوج والذي يَعول أولاداً[719]، وبذلك ابتعد عن العدالة الضريبية في هذه النقطة.

أما بالنسبة للأعباء العائلية، فقد عمد المشرع في المرسوم التشريعي رقم /32/ لسنة 2021 إلى إعطاء أصحاب الأعباء العائلية من زوجة وأولاد "**تعويضاً عائلياً**" كما يلي:

أ) /3500/ ليرة سورية لزوجة واحدة (يشترط أنْ تكون غير موظفة).

ب) /1500/ ليرة سورية للولد الأول.

ج) /1000/ ليرة سورية للولد الثاني.

د) /750/ ليرة سورية للولد الثالث.

ويستفيد من التعويض العائلي[720]:

أ – موظفو الملاك والأصلاء والمتمرنون.

ب – المستخدمون الدائمون والأصلاء والمتمرنون.

ج – الموظفون والمستخدمون المؤقتون المعينون لمدة لا تتجاوز السنة الكاملة والخاضعون لأنظمة خاصة.

د – أصحاب المعاشات التقاعدية.

هـ – المستفيدون من التعويض العائلي بموجب أحكام نصت عليها قوانيهم أو أنظمتهم الخاصة.

---

[718] المادة /2/ من المرسوم التشريعي رقم /24/ لعام 2020.

[719] وكان المشرع قد أخذ بالتفرقة بينهم قبل عام 1952م، وهذا تراجع لا يجوز الاستمرار فيه.

[720] المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم /146/ لسنة 1952.

ونلاحظ أنَّ هذا التعويض لا يتناسب بتاتاً مع الأعباء المعيشية الحالية، الأمر الذي يحتِّم على المشرع تعديل مقدار هذا التعويض. وحبذا لو يمنح المشرع هذا التعويض على شكل نسبة ثابتة من الراتب الشهري أو من الحد الأدنى للأجور.

ومن غير المفهوم اختلاف قيمة هذا التعويض بين ولد وآخر، وعدم منحه لبقية الأولاد بعد الولد الثالث. فقد يكون المشرع فعل ذلك اتباعاً لسياسة تحديد النسل، إلا أننا نرى أنَّ الإعفاءات العائلية لم تستطع التأثير في حجم السكان. فالنسل لا يعتمد على الإعفاءات الضريبية بقدر ما يعتمد على العادات الاجتماعية السائدة وعلى المعطيات الاقتصادية، فلم يرتفع عدد السكان بنسبة مهمة في أوربا رغم الإعفاءات الضريبية المغرية التي تزداد بازدياد عدد أولاد المكلف، ولم تتوقف الزيادة الكبيرة في عدد سكان الدول النامية رغم عدم منحها هذه الإعفاءات إلا لعدد قليل من أولاد المكلف[721]، ولا أدل على ذلك، من زيادة عدد السكان في سورية رغم عدم منح هذه الإعفاء بعد الولد الثالث للمكلف.

وهكذا يتبين أنَّ المشرع قرر حداً أدنى معفى من الضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ولم يقرره للأشخاص الاعتبارية[722] وبذلك مايز في المعاملة الضريبية بينهما في موضوع الحد الأدنى للمعيشة. كما خضعت أرباح السيارات العامة لحكم خاص عن بقية مكلفي الأرباح (فئة مكلفي الدخل المقطوع) بالنسبة لتقرير الحد الأدنى المعفى، مراعاة من المشرع لأصحابها وهم من ذوي الدخل المحدود غالباً، وبذلك مايزها عن بقية أرباح مكلفي الدخل المقطوع.

وفي ضريبة الرواتب والأجور، منح المشرع حداً أدنى معفى من الضريبة. أما في ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، فأعفى جزئياً من هذه الضريبة (80%) من فوائد كل من شهادات الاستثمار، والمبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف العامة. ولم يمنح أي حد أدنى معفى في كل من ضريبة ريع العقارات والعرصات، ورسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

---

[721] راجع في هذا المعنى: نعوش، (1987)، ص157 وما بعدها.

[722] باعتبار أنَّ المشرع السوري منح كلاً من شركات التضامن والتوصية الشخصية الاعتبارية (راجع المادة /13/ من المرسوم التشريعي /29/ لعام 2011 والمتضمن قانون الشركات)، بينما نجد أنَّ قانون الضريبة على الدخل الصادر عام 2003 لم يعترف بهذه الشخصية لهما.

ومن وجهة نظرنا، فإنَّ هذا التمييز غير كافٍ، فمن غير المنطقي أنْ يحصل كل المكلفين بضريبة الرواتب على المقدار ذاته من الحد الأدنى للمعيشة، بغض النظر عن مقدار دخلهم. وكذلك الحال في ضريبة الأرباح، فمن يكن دخله /200000/ ليرة سورية قادر على تحمل أعباء المعيشة أكثر ممن يكن دخله /50000/ ليرة سورية، ولا يستقيم مع مفهوم العدالة الاجتماعية أنْ يحصل الاثنان على المقدار نفسه من الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة.

ومن ناحية أخرى، لم يفرِّق المشرع في الحد الأدنى للمعيشة في ضريبتي الأرباح والرواتب بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يَعول أولاداً، والمكلف المتزوج والذي يَعول أولاداً[723]، وهو ما يشكل ابتعاداً عن العدالة الضريبية. وكان من الأفضل إعطاء حد أدنى معفى على رسم الانتقال على التركات والوصايا دون الهبات تحقيقاً للعدالة الضريبية.

وعلى العكس من ذلك في مجال الأعباء العائلية، فقد قرر المشرع تعويضاً عائلياً بدلاً من هذه الأعباء، ومنحها لمكلفي الضريبة على الرواتب والأجور دون بقية المكلفين إيماناً منه أنَّ هؤلاء غالباً هم من ذوي الدخل المحدود. وفرَّق المشرع في التعويض العائلي بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يعول، والمكلف المتزوج يعول أولاداً. وبالتالي مايز في المعاملة الضريبية بين المكلفين في مجال الأعباء العائلية، لكنها تبقى في الواقع ممايزة غير مجدية نظراً لانخفاض مبلغ التعويض العائلي بحيث أصبح حالياً غير ذي قيمة.

ثانياً – في التشريع الضريبي المصري:

كانت القوانين الضريبية في مصر تمنح المكلفين الحق في أنْ يخصم مبلغاً من مطرح الضريبة مقابل الأعباء الاجتماعية أو العائلية التي يتحملها بوصفه عضواً في الجماعة، ويختلف مقدار هذا المبلغ تبعاً لحالة المكلف الاجتماعية، بحيث لا يؤدي الضريبة إلا على ما يتجاوز هذا المبلغ.

وقد خالف قانون الضريبة على الدخل الحالي رقم /91/ الصادر عام 2005 هذا الاتجاه، حيث تخلى عن تحديد مبلغ مقابل الأعباء العائلية، وقرر بدلاً عن ذلك أنْ يمنح الممول – بغض النظر عن حالته

[723] وكان المشرع قد أخذ بالتفرقة بينهم قبل عام 1952 – كما ذكرنا – وهذا تراجع لا يجوز الاستمرار فيه.

الاجتماعية – خصماً ثابتاً في قيمته، يمثل الحد الأدنى للدخل الذي لا يخضع للضريبة، والذي يمكن أنْ يُعتبر مؤشراً عن الحد الأدنى للمعيشة، والمقدَّر بمبلغ /15/ ألف جنيه[724]، لكن هذا الإعفاء مقرر فقط للمكلف الذي لا يتجاوز صافي دخله السنوي /600/ ألف جنيه، وبالتالي فإنَّ المكلف الذي يتجاوز صافي دخله /600/ ألف جنيه سنوياً لا يستفيد من هذا الإعفاء، على عكس ما كان متبعاً قبل التعديل الأخير، حيث كانت الشريحة الأولى معفاة من الضريبة بالنسبة لجميع المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة بموجب المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005[725].

ونظراً للطبيعة الخاصة للخاضعين لضريبة المرتبات وما في حكمها – وقسماً منهم لا يملك سوى راتبه – فإنَّ المشرع منحهم خصماً إضافياً بواقع سبعة آلاف جنيه[726]، وتم رفعه مؤخراً إلى تسعة آلاف جنيه[727].

ولا يسري نظام الحد الأدنى أو الشريحة المعفاة على ممولي الضريبة على الأشخاص الاعتبارية، من شركات أشخاص وأموال وغيرها[728].

---

[724] بحسب التعديل الأخير بالمادة الأولى من القانون رقم /26/ لعام 2020.

[725] كانت المادة الثامنة تنص سابقاً قبل التعديل الأخير على ما يلي:

"تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي:

الشريحة الأولى: حتى 8000 جنيه في السنة (معفاة من الضريبة).

الشريحة الثانية: أكثر من 8000 جنيه حتى 30000 جنيه (10%).

الشريحة الثالثة: أكثر من 30000 جنيه حتى 45000 جنيه (15%).

الشريحة الرابعة: أكثر من 45000 جنيه حتى 200000 جنيه (20%).

الشريحة الخامسة: أكثر من 200000 جنيه (22.5%).

ويتم منح الخاضعين للشرائح الثلاثة الآتية خصماً من الضريبة المستحقة عليهم، على النحو الآتي:

الشريحة الثانية (85%).

الشريحة الثالثة (45%).

الشريحة الرابعة (7.5%).

ويكون منح الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة لمرة واحدة وفقاً لأعلى شريحة يقع فيها الممول، ولا يجوز منح هذا الخصم لمن يخضعون للشريحة الخامسة".

[726] انظر البند /1/ من المادة /13/ من القانون /91/ لعام 2005، والمعدل بالقانون رقم /11/ لسنة 2013.

[727] هذا التعديل بموجب المادة الأولى من القانون /26/ لعام 2020.

[728] منح القانون /91/ لعام 2005 شركات الأشخاص الشخصية الاعتبارية (المادة /48/ منه). وتضم شركات الأشخاص شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة (المادة الأولى من هذا القانون).

ويلاحظ أنَّ هذا القانون اعتبر شركات الواقع من الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (انظر المادة /48/ منه) على الرغم من أنَّ هذه الشركات تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر (انظر المادة الأولى منه).

كما لا يستفيد من الشريحة المعفاة الممولون الأفراد الذين يخضعون للضريبة بسعر قطعي أو ثابت على إجمالي دخولهم دون خصم، وهم:

1 – الممولون المقيمون الذين يحصلون على مرتبات من جهات عمل غير جهات عملهم الأصلية، ويخضعون لضريبة بسعر (10%)[729].

2 – الممولون الذين يحققون إيرادات من التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها، والخاضعة لمعدل ثابت قدره (2.5%) من إجمالي الإيرادات[730].

3 – الممولون الخاضعون للضريبة المستقطعة من المنبع[731].

ولم يفرض المشرع أي حد أدنى معفى بالنسبة للضريبة على إجمالي قيمة التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها المقدرة بمعدل (2.5%) المنصوص عليها في المادة /42/ من القانون /91/ لعام 2005، مع بقاء الضريبة على الدخل المتحقق من تأجير الوحدات العقارية المبنية، سواءً كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر للضريبة بمعدلاتها التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005 وبالتالي يطبق عليها الحد الأدنى المعفى الذي يستفيد منه الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة الموحدة على دخله. كما لم يمنح حداً أدنى معفى من الضريبة على العقارات المبنية والمنصوص عليها بالقانون /196/ لعام 2008، باستثناء الوحدات السكنية حيث يعفى مبلغ /24000/ جنيه من صافي القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة، ولا ينطبق هذا الإعفاء على الوحدات غير السكنية، وكل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن /1200/ جنيه[732]. ويطبق هذا الإعفاء على وحدة سكنية فقط في حال كان المكلف لديه أكثر من عقار خاضع للضريبة.

---

[729] انظر المادة /11/ من القانون /91/ لسنة 2005، والمعدلة بالمادة الثانية من القانون رقم /11/ لسنة 2013.

[730] انظر المادة /42/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمعدلة عدة مرات آخرها بالقانون /158/ لسنة 2018.

[731] انظر المادة /56/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمعدلة بالمادة الثانية من القانون /101/ لسنة 2012.

[732] انظر المادة /18/ من القانون /196/ لعام 2008 والمعدلة بموجب القانون /117/ لعام 2018.

واستخلاصاً لما سبق، نجد أنَّ المشرع قد فرّق في المعاملة بين المكلفين في الحد الأدنى للمعيشة، حيث منح خصماً لقسم من مكلفي الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين – مع إعطاء خصم إضافي للخاضعين لضريبة المرتبات ومافي حكمها – ولم يمنح هذا الحد الأدنى المعفى للأشخاص الاعتبارية، كما لم يمنحه للممولين المقيمين الذين يحصلون على مرتبات من جهات عمل غير جهات عملهم الأصلية، ولا للممولين الذين يحققون إيرادات من التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها، ولم يمنحه أيضاً للممولين الخاضعين للضريبة المستقطعة من المنبع. أما في الضريبة على العقارات المبنية فقد منح حد أدنى معفى للوحدات السكنية التي يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية /24000/ جنيه، وكل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن /1200/ جنيه.

وبالتدقيق في هذه الأحكام، نلاحظ أنَّ المشرع أصاب أحياناً، وخاب أحياناً أخرى. فمن ناحية إعطاء حد أدنى معفى للأشخاص الطبيعيين وعدم منحه للأشخاص الاعتبارية فقد كان موفقاً إلى حد ما، وكان من الأفضل لو فرض حداً أدنى معفى من الضريبة ليستفيد منه كل شريك في شركة التضامن والشركاء الموصون في شركة التوصية، كما هو الحال في التشريع الضريبي السوري.

ومن ناحية أخرى، كان المشرع صائباً عندما منح خصماً إضافياً لمكلفي الضريبة على المرتبات علاوة على الحد الأدنى المعفى المقرر في المادة الثامنة من قانون الضريبة على الدخل، مقترباً بذلك أكثر من تحقيق العدالة الضريبية، لكنه يبقى مبلغاً غير كافٍ، ولا يتمشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، ولا يوفر للممول وأسرته متطلبات الحياة الكريمة. لكن بالمقابل، جافى المشرع العدالة الضريبية عندما لم يميِّز في الحد الأدنى للمعيشة المعفى من الضريبة بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يعول، والمكلف المتزوج ويعول، فليس من العدالة في شيء معاملة مكلفين متساويين في الإيراد ومختلفين في الأعباء العائلية معاملة ضريبية واحدة.

وكان موقف المشرع صائباً أيضاً في عدم إعطاء أيِّ حد أدنى معفى للممولين المقيمين الذين يحصلون على مرتبات من جهات عمل غير جهات عملهم الأصلية، فهؤلاء حصلوا على هذا الإعفاء من جهات عملهم

الأصلية. وكذلك الحال في عدم منح هذا الإعفاء للممولين الذين يحققون إيرادات من التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها، لأنَّ مصدر الدخل هنا رأس المال.

وفضلاً عن ذلك، فقد فرق المشرع في الحد الأدنى المعفى بين الوحدات السكنية والوحدات غير السكنية، فمنح الأولى حداً معفى أعلى مما منحه للثانية. وعلى الرغم من أنَّ ذلك يبدو للوهلة الأولى خطوة جيدة باتجاه تحقيق العدالة الضريبية، إلا أن الضرائب ينبغي أنْ تُفرض على الدخل المتحقق فعلاً أو حكماً. فالدخل هو المصدر الطبيعي للضريبة، وأصل وعائها، وشرط مبدئي لعدالتها. والضريبة العقارية تعتبر ضريبة نوعية تصيب الإيراد أو الدخل الذي تغله العقارات، وبالتالي فإنه من غير المتصور أنْ يدرَّ المسكن الخاص أي دخل رأسمالي نقدي، حتى وإنْ تخطت قيمته الإيجارية السنوية حد الإعفاء المقرر. كما أنَّ سريان هذه الضريبة بطريقة متجددة ودائمة، مع تصاعد قيمتها تبعاً للزيادة الحكمية على قيمة العقار، يعني أنَّ فرض الضريبة العقارية على المسكن الذي يتخذه المكلف بسداد هذه الضريبة وأسرته مسكناً خاصاً إنما يرد على رأس المال ذاته، وليس على ما يدره رأس المال من دخل، بما يؤدي إلى الانتقاص من القيمة الرأسمالية للمسكن الخاص، وهذا ما نراه مناهضاً مبدأ عدالة الضريبة.

ونستطيع القول: إنَّ المشرع المصري تلافى الثغرة التي كانت موجودة في القانون القديم، عندما منح الحد الأدنى للمعيشة لأصحاب الدخل الذي لا يتجاوز /600/ ألف جنيه سنوياً، ولم يمنحه للمكلف الذي تجاوز صافي دخله السنوي /600/ ألف جنيه، وبذلك مايز بين أصحاب الدخول الكبيرة وأصحاب الدخول الصغيرة.

ثالثاً – في التشريع الضريبي اللبناني:

ندرس موقف المشرع اللبناني بالنسبة للضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وغير التجارية، وضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد، والضريبة على دخل رؤوس الأموال المتداولة، والضريبة على الأملاك المبنية، ورسم الانتقال على الأموال المنقولة وغير المنقولة.

1 – بالنسبة للضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وغير التجارية:

فرّق المشرع اللبناني في هذه الضريبة بين ثلاث فئات، هي: فئة مكلفي الربح الحقيقي، وفئة مكلفي الربح

المقطوع، وفئة مكلفي الربح المقدر.

أما المكلفون بضريبة الربح الحقيقي فهم[733]:

أ – شركات الأشخاص وشركات الأموال، وكذلك شركات الاستهلاك التعاونية والنقابات والتعاونيات الزراعية ذات الصبغة التجارية.

ب – فروع المؤسسات المبينة في البند السابق عندما يكون مركزها في الخارج.

ج – المصانع والمعامل وجميع المؤسسات الصناعية الأخرى التي تستخدم أكثر من أربعة أشخاص بصورة دائمة إلا ما كان منها مؤسسات حرفية.

د – المصارف والصيارفة والصرافون والأشخاص الذين يتعاطون أشغال الحسم أو الأعمال المصرفية.

هـ – المصدرون، والمستوردون، والتجار بالجملة ونصف الجملة، والعملاء والوسطاء، ووكلاء المعامل والبيوت التجارية.

و – التجار بالمفرق الذين يستخدمون في عملهم أكثر من أربعة أشخاص.

ز – أصحاب مستودعات المواد الصيدلية والكيميائية.

ح – مستثمرو مؤسسات الرهان (سباق الخيل، صيد الحمام إلخ ..).

ط – مستثمرو فنادق الدرجتين الأولى والثانية وفقاً للتصنيف الرسمي.

ي – مستثمرو المسارح ودور السينما من الدرجتين الأولى والثانية وفقاً للتصنيف الرسمي.

ك – دور النشر والمطابع التي تستخدم في عملها أكثر من أربعة أشخاص بصورة دائمة.

ل – المطاحن التي تدار بغير الماء والهواء التي تستخدم أكثر من أربعة أشخاص بصورة دائمة.

م – مؤجرو المؤسسات المجهزة.

وأما التكليف على أساس الربح المقطوع، فتخضع له المؤسسة الفردية التي تصرّح عن مقبوضات متأتية من العمليات التي قامت بها خلال السنة السابقة لسنة التكليف وخصوصاً مجموع ما استوفته ثمناً لبضائع أو

---

[733] بحسب المادة /11/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 (والمعدلة بموجب القانون /326/ لعام 2001).

سلع أو أدوات أو لوازم باعتها أو أجرتها أو عمولة أو سمسرة أو عائدات أو فوائد تجارية أو فرق صرف أو بدل أتعاب .. إلخ. وتحدد وزارة المال المهن الخاضعة للتكليف على أساس الربح المقطوع. وتحدِّد لجان معيّنة بقرار من وزير المال، المعدلات الواجب تطبيقها على مجموع الواردات لتحديد الربح الصافي وتقوم بوضع جداول إجمالية تحدِّد معدل وسطي لكل نوع من أنواع التجارة أو الصناعة أو المهن أو الأعمال. وقبل البدء باحتساب الضريبة، يُحسم من الربح الصافي التنزيل العائلي[734]. كما ألزم القانون بعض المؤسسات بالتكليف على أساس الربح المقطوع وهي: مؤسسات الضمان والتوفير، ومؤسسات الملاحة البحرية والبرية والجوّية التي تكون خاضعة للضريبة، ومصافي النفط، ومتعهدو الأشغال العامة وذلك بنسبة المبالغ التي يقبضونها فعلاً من الصناديق العامة خلال السنة المدنية لقاء الأشغال التي يقومون بها[735].

وتفرض الضريبة على المكلفين غير الخاضعين لطريقة التكليف الحقيقي أو المقطوع على أساس الربح المقدر[736]. وهؤلاء هم بحسب قانون العمل المكلفون غير الملزمين بمسك السجلات التجارية والذين لا توجد لديهم حسابات منتظمة نظراً لتعاطيهم تجارة صغيرة أو حرفة بسيطة ذات نفقات عامة زهيدة كالبائع الطواف وبائع المياومة .. إلخ[737].

ويحق لكل شخص أنْ يطلب تكليفه على أساس الربح الحقيقي، شرط أنْ يقدم طلباً بذلك قبل آخر كانون الثاني من سنة التكليف. ولا يجوز لمن اختار طريقة التكليف على أساس الربح الحقيقي أنْ يطلب الرجوع في السنوات التالية إلى طريقة التكليف المقطوع أو المقدر[738].

وبالنسبة للشركات فقد أخضع المرسوم التشريعي رقم /144/ لعام 1959 كل أنواع الشركات باختلاف أنواعها أو غايتها للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية[739].

---

[734] انظر المواد من /18/ إلى /22/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959.

[735] المادة /44/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

[736] المادة /24/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

[737] فرحات، (1997)، ص252.

[738] المادة /12/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

[739] المادة الرابعة من هذا المرسوم.

أمـا شـركات الأشـخاص فنجـد أنَّ المشـرع الضـريبي اللبنـاني لا يعتـرف لشـركة التضـامن بالشخصـية الاعتبارية، وتُعامَل معاملة الأشخاص الطبيعيين، فتوزع الأرباح والخسائر على الشركاء حسب العقد المكون لها. أما شركات التوصية البسيطة (والتي تتكون من طائفتين من الشركاء: الشركاء المفوضون والشركاء الموصون)، فلا يميز المشرع الضريبي بين هاتين الفئتين ولا يعترف لهذه الشركة بالشخصية الاعتبارية. ويكلف شخصياً كل شريك متمتع بالأهلية في شركات التوصية والتضامن عن حصته في الأرباح، وكذلك كل شريك منهم لا يتمتع بهذه الأهلية عندما تكون شراكته ناتجة عن تطبيق أحكام المادة /66/ من قانون التجارة ويكلف رصيد الأرباح باسم الشركة[740]. وبالتالي تعامل شركة التوصية البسيطة معاملة الأشخاص الطبيعيين إذ لا يعتد المشرع اللبناني بالشخصية الاعتبارية لهذه الشركة.

وأما شركات المحاصة فيجري تقسيم الأرباح بين الشركاء ويكلف كل فرد منهم عن حصته فيها كأيِّ مكلف فرد. وتجدر الإشارة إلى أنَّ الشريك المحاص الذي يمارس مهنة أخرى يضم أرباحه الناتجة عن المحاصة إلى أرباحه الأخرى ليكلَّف عنها. وبالنسبة لشركات الواقع أو الشركات الفعلية فهي تلك الشركات التي لم تقم باستيفاء الإجراءات القانونية وقد أخضعها المشرع اللبناني للتكليف كمؤسسة فردية[741].

وبالنسبة لشركات الأموال، فقد ميز المشرع اللبناني في الشركات المساهمة بين شخصيتين: شخصية الشركة من جهة، وشخصية المساهمين من جهة أخرى. وبالتالي تخضع هذه الشركات إلى ضريبتين: ضريبة نسبية بمعدل قدره (17%)[742]، وضريبة نسبية على التوزيعات بمعدل قدره (10%) في مطلق الأحوال حتى ولو كانت الشركة معفاة من ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية[743]. ومثلها الشركات المحدودة المسؤولية.

أما شركات التوصية بالأسهم، فيعامل فيها الشركاء المفوضون معاملة الأفراد، حيث يكلف كل منهم

---

[740] انظر المادة /35/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

[741] فرحات، (1997)، ص137 وما بعد.

[742] المادة /32/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والمعدلة بالقانون /64/ لعام 2017.

[743] انظر المادة /72 مكرر/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 المضافة بالقانون /27/ لعام 1980 والمعدلة مؤخراً بالقانون /64/ لعام 2017.

شخصياً عن حصته في الأرباح التي تحققها الشركة. أما الشركاء الموصون (المساهمون) فيعاملون معاملة شركات الأموال (أي أنَّ أرباحهم تخضع لضريبة نسبية كما تخضع التوزيعات لضريبة نسبية أيضاً).

وبالعودة إلى موضوع الحد الأدنى المعفى والأعباء العائلية، فقد أخذ بهما المشرع اللبناني. وهذا ما تفيد به المادة /31/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959[744] والتي نصها:

"تُفرض الضريبة على الربح الحقيقي أو المحدد بصورة مقطوعة بعد أنْ ينزل منه لكل شخص طبيعي من المكلفين مبلغ /7500000/ ل.ل سبعة ملايين وخمسمائة ألف ليرة، ويضاف إلى هذا التنزيل مبلغ /2500000/ مليونين وخمسمائة ألف ليرة للمكلف المتزوج و/500000/ ل.ل خمسمائة ألف ليرة لكل ولد شرعي ما يزال على عاتقه ضمن الشروط الآتية:

أ – للذكور إذا لم يتجاوز سن الثامنة عشرة أو لغاية الخامسة والعشرين كحد أقصى للذين يتابعون دراسة جامعية.

ب – للذكور المصابين بعلّة مقعدة ولا يقومون بعمل مأجور شرط إثبات العلة المقعدة بموجب شهادة طبية صادرة عن اللجنة الطبية الدائمة في وزارة الصحة.

ج – للإناث قبل زواجهن أو إذا كنَّ أرامل أو مطلقات، على ألا يتجاوز عدد الأولاد المستفيدين الخمسة.

د – في حال كان كل من الزوجين يتعاطى مهنة أو يشغل وظيفة يستفيد كل منهما من التنزيل المعطى للعازب، وإذا كان للزوجين أولاد على عاتقهما يستفيد الزوجان مناصفة فيما بينهما وعلى قدم المساواة وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من هذه المادة.

وفي حالة الانفصال القانوني (هجر أو بطلان زواج أو طلاق) بين الزوجين يستفيد الزوج الملزم دفع النفقة.

إذا كان الوالد لا يتعاطى عملاً مأجوراً أو كانت زوجته تتعاطى مهنة أو تشغل وظيفة خاضعة للضريبة ساعتئذن، تستفيد الزوجة علاوة على التنزيل المعطى للعازب من كامل التنزيل عن الزوج كما ومن كامل التنزيل عن الأولاد وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من هذه المادة.

---

[744] المعدلة بموجب القانون /14/ لعام 1990، والقانون /282/ لعام 1993، والقانون /107/ لعام 1999، والقانون /180/ لعام 2011.

هـ – في حال وفاة الوالد أو إصابته بعلة مقعدة مثبتة كما هو مبين أعلاه ولا يقوم بأي عمل مأجور فتعطى الوالدة التنزيل الإضافي عن الأولاد.

يطبق هذا التنزيل اعتباراً من أعمال سنة 1999 وتستفيد كل شركة فعلية لبنانية من تنزيل واحد.

أما الضريبة على مكلفي الربح المقدر فتفرض بعد تنزيل سنوي يعادل التنزيل المعطى للمتزوج دون أولاد".

وبالتالي يستفيد من هذا التنزيل المكلفون أصحاب المؤسسات الفردية، وكل شريك في شركات التضامن، وكذلك كل شريك متمتع بالأهلية في شركات التوصية سواء كان من الشركاء المفوضين أم الموصين. ويعامل الورثة الذين يرثون مؤسسة فردية معاملة الشركة الفعلية فيستفيدون من تنزيل واحد ما لم يعقدوا فيما بينهم اتفاقاً قانونياً باسم شركة تضامن أو توصية. أما الشركاء في شركة التوصية الناتجة شراكتهم من تطبيق المادة /66/ من قانون التجارة فيستفيدون من تنزيل عائلي سواء أكانوا متمتعين بالأهلية أم غير متمتعين بها. وعلى خلاف ذلك، لا يستفيد هؤلاء الشركاء من أي تنزيل عائلي في حال كانوا غير متمتعين بالأهلية ولم تنتج شراكتهم من تطبيق المادة /66/ من قانون التجارة. ولا تستفيد شركات الأموال من أي تنزيل عائلي، باستثناء الشركاء المفوضين في شركة التوصية بالأسهم.

كما تستفيد الشركات الفعلية من تنزيل عائلي واحد، هو الأعلى لأحد الشركاء. فالمشرع هنا عاملها معاملة وسط بين شركات الأموال وشركات الأشخاص.

أما الشركات القابضة (الهولدينغ) والشركات المحصور نشاطها خارج لبنان (شركات الأوف شور) فلم ينص المشرع على حد أدنى معفى فيهما[745].

وبالنسبة إلى المبالغ التي يتقاضاها في لبنان أشخاص أو شركات أو مؤسسات ليس لهم فيه محل لمزاولة المهنة، عن أعمال خاضعة لهذه الضريبة وكذلك الأرباح والإيرادات والحاصلات التي يجنونها في لبنان، فتخضع للضريبة دون حد أدنى معفى[746].

---

[745] انظر بالنسبة للشركات القابضة المرسوم الاشتراعي رقم /45/ لعام 1983، وبالنسبة لشركات الأوف شور المرسوم الاشتراعي رقم /46/ لعام 1983.

فالمشرع اللبناني فرّق بين شركات الأشخاص والأموال في الحد الأدنى للمعيشة باعتبار أنه لم يعترف بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص وعاملها معاملة الأشخاص الطبيعيين، فمنحهم حداً أدنى معفى، على عكس شركات الأموال باستثناء الشركاء المفوضون في شركة التوصية بالأسهم والذين عاملهم معاملة الأفراد الطبيعيين ومنحهم حداً أدنى للمعيشة.

وأخيراً، يبدو من غير المفهوم تمييز مكلفي الربح الحقيقي والربح المقطوع عن مكلفي الربح المقدر في موضوع التنزيل العائلي. لذلك نرى ضرورة توحيد هذا التنزيل لهؤلاء المكلفين.

2 – في الضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد:

جاء في المادة /56/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959[747] أنْ: "تفرض الضريبة على الإيرادات السنوية الصافية المحددة وفقاً لأحكام المواد /48/ و/49/ و/50/ من قانون ضريبة الدخل بعد أنْ ينزل منها لكل شخص طبيعي من المكلفين التنزيل العائلي وفقاً لأحكام المادة /31/ من قانون ضريبة الدخل المعدلة وضمن ذات الشروط، بالإضافة إلى تنزيل مبلغ عشرة ملايين ليرة لبنانية من أساس المعاش التقاعدي للمتقاعدين".

لكن المشرع عاد وأصدر القانون /46/ بتاريخ 2017/8/21، فنص في المادة الأولى منه على رفع الحد الأدنى للرواتب والأجور في الإدارات العامة والبلديات واتحادات البلديات وفي الجامعة اللبنانية وفي المؤسسات العامة غير الخاضعة لقانون العمل إلى /675000/ ليرة لبنانية.

ويضاف إلى التعويض الشهري الذي يتقاضاه المتعاقدون في الإدارات العامة، والمتعاقدون الإداريون في الجامعة اللبنانية، والمتعاقدون في الملاك المؤقت للمشروع الأخضر وفي مجلس الجنوب، زيادة غلاء معيشة تحتسب وفق الآلية الآتية[748]:

---

[746] انظر المواد /41/ و/42/ و/43/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959.

[747] بحسب التعديل الأخير بموجب القانون /144/ لعام 2019.

[748] المادة /10/ من القانون /46/ لعام 2017.

أ – تنزل من التعويض الشهري قيمة الزيادة التي أضيفت بموجب القانون رقم /63/ تاريخ 2008/12/31[749].

ب – تضاف إلى الرصيد زيادة غلاء معيشة بنسبة:

– (100%) على الشطر الأول منه حتى /400/ ألف ليرة لبنانية، على ألا تقل الزيادة عن /375/ ألف ليرة لبنانية.

– (9%) على الشطر الثاني منه الذي يزيد عن /400/ ألف ليرة لبنانية ولا يتجاوز المليون وخمسمائة ألف ليرة لبنانية.

– لا شيء على الشطر الذي يتجاوز المليون وخمسمائة ألف ليرة لبنانية.

كما يضاف إلى الأجر الذي يتقاضاه الأجراء الدائمون والمؤقتون والأجراء بالفاتورة (الذين يتقاضون تعويضات شهرية تُعتبر بمثابة راتب أو أجر) في الإدارات العامة وفي الجامعة اللبنانية وفي المكتب التنفيذي للمشروع الأخضر ومجلس الجنوب زيادة غلاء معيشة تحتسب وفق الآلية الآتية[750]:

أ – تنزل من الأجر الشهري قيمة الزيادة التي أضيفت بموجب القانون رقم /63/ تاريخ 2008/12/31.

ب – تضاف إلى الرصيد زيادة غلاء معيشة بنسبة:

– (100%) على الشطر الأول منه حتى /400/ ألف ليرة لبنانية، على ألا تقل الزيادة عن /375/ ألف ليرة لبنانية.

– (9%) على الشطر الثاني منه الذي يزيد عن /400/ ألف ليرة لبنانية ولا يتجاوز المليون وخمسمائة ألف ليرة لبنانية.

– لا شيء على الشطر الذي يتجاوز المليون وخمسمائة ألف ليرة لبنانية.

ويعطى المتعاقدون للتدريس بالساعة في حقل التعليم الرسمي ما قبل الجامعي والتعليم المهني والتقني والتعليم العالي زيادة غلاء معيشة، على أنْ تحدد الأجرة الجديدة للساعة بقرار مشترك يصدر عن وزير المالية

---

[749] ومقدار هذه الزيادة /200000/ ليرة لبنانية.

[750] المادة /11/ من القانون /46/ لعام 2017.

والوزير المختص، بعد استطلاع رأي مجلس الخدمة المدنية، مع الأخذ بالاعتبار الزيادات التي حصلت سابقاً[751].

ويعطى أيضاً المستخدمون والمتعاقدون والأجراء الدائمون والمؤقتون والأجراء بالفاتورة (الذين يتقاضون تعويضات شهرية تعتبر بمثابة راتب أو أجر) في المؤسسات العامة غير الخاضعة لقانون العمل زيادة غلاء معيشة تُضاف إلى أساس الراتب الشهري الذي يتقاضاه كل منهم وتحتسب وفق الآلية الآتية[752]:

أ – تنزل من الراتب الشهري قيمة الزيادة التي أضيفت سنداً لأحكام القانون رقم /63/ تاريخ 2008/12/31.

ب – تضاف إلى الرصيد زيادة غلاء معيشة بنسبة:

– (100%) على الشطر الأول منه حتى /400/ ألف ليرة لبنانية، على ألا تقل الزيادة عن /375/ ألف ليرة لبنانية.

– (9%) على الشطر الثاني منه الذي يزيد عن /400/ ألف ليرة لبنانية ولا يتجاوز المليون وخمسمائة ألف ليرة لبنانية.

– لا شيء على الشطر الذي يتجاوز المليون وخمسمائة ألف ليرة لبنانية.

ويعطى الموظفون والمتعاقدون والأجراء في البلديات واتحادات البلديات زيادة غلاء معيشة تضاف إلى أساس الراتب الشهري الذي يتقاضاه كل منهم وتحتسب وفق الآلية الآتية[753]:

أ – تنزل من أساس الراتب الشهري قيمة الزيادة التي أضيفت سنداً لأحكام القانون رقم /63/ تاريخ 2008/12/31.

ب – تضاف إلى الرصيد زيادة غلاء معيشة بنسبة:

– (100%) على الشطر الأول منه حتى /400/ ألف ليرة لبنانية، على ألا تقل الزيادة عن /375/ ألف ليرة لبنانية.

– (9%) على الشطر الثاني منه الذي يزيد عن /400/ الف ليرة لبنانية ولا يتجاوز المليون وخمسمائة ألف ليرة

---

[751] المادة /12/ من القانون /46/ لعام 2017.

[752] الفقرة /أ/ من المادة /14/ من القانون /46/ لعام 2017.

[753] الفقرة /أ/ من المادة /15/ من القانون /46/ لعام 2017.

لبنانية.

– لا شيء على الشطر الذي يتجاوز المليون وخمسمائة ألف ليرة لبنانية.

بالإضافة إلى كل ما سبق، فقد قرر المشرع رفع الحد الأدنى للرواتب والأجور في كثير من قطاعات الدولة لا مجال لذكرها جميعها لكثرتها[754].

ومنح المشرع اللبناني الموظف (ذكراً كان أم أنثى) الذي يتقاضى راتباً شهرياً تعويضاً عائلياً عن أفراد عائلته المبينين فيما يلي[755]:

أ – الزوج أو الزوجة، أو الزوجة المهجورة أو المطلقة المحكوم لها بنفقة، على ألا يعطى التعويض في أي حال إلا عن زوجة واحدة.

ب – الأولاد الذكور الذين لم يتمّوا الثامنة عشرة من عمرهم.

ج – الأولاد الذكور الذين أتمّوا الثامنة عشرة من عمرهم وذلك في الحالتين التاليتين:

– إذا كان الولد مصاباً بعلة أو عاهة تجعله عاجزاً عن العمل وتوجب إعالته، على أنْ يثبت ذلك تقرير يصدر عن اللجنة الطبية المنصوص عنها في قانون التقاعد، ويعاد النظر بأمره كل ثلاث سنوات على الأكثر.

– إذا كان الولد يتابع دراسته وذلك حتى إكماله الخامسة والعشرين من عمره.

د – البنات العازبات وكذلك الأرامل والمطلقات غير المحكوم لهنّ بنفقة.

هـ – الأولاد بالتبني بصورة قانونية، والأولاد غير الشرعيين الذين تثبت بنوّتهم بالاعتراف الرضائي أو القضائي.

و – يعطى التعويض العائلي للوالد الموظف حصراً عن الأولاد الساكنين مع زوجته المهجورة أو مطلقته إذا كان يدفع لها نفقة عنهم. ولا يستحق التعويض عن أفراد العائلة الذين يتعاطون عملاً مأجوراً أو مهنة حرة.

---

[754] نذكر منها رفع الحد الأدنى للرواتب والأجور في مؤسسة مياه بيروت وجبل لبنان إلى /500000/ ل.ل (المادة الأولى من المرسوم /5522/ لعام 2010)، ورفع الحد الأدنى للرواتب والأجور في مستشفى رفيق الحريري الجامعي الحكومي إلى /675000/ ليرة لبنانية (المادة الأولى من المرسوم /3375/ لعام 2018)، ورفع الحد الأدنى للرواتب والأجور في مؤسسة مياه البقاع إلى /675000/ ل.ل (المادة الأولى من المرسوم /3370/ لعام 2018)، ورفع الحد الأدنى للرواتب والأجور في المؤسسة العامة للإسكان إلى /675000/ ل.ل. (المادة الأولى من المرسوم /2739/ لعام 2018).

[755] المادة الثالثة من المرسوم /3950/ لعام 1960، والمعدلة بالقانون /3046/ لعام 2016.

ز – في حال كان الزوجان يعملان يعطى التعويض العائلي عن أفراد عائلتهما للزوج الموظف منهما شرط عدم استفادة الزوج الآخر من هذا التعويض من أي جهة كانت. وفي حال كان الزوجان موظفين، يعطى التعويض العائلي عن أفراد عائلتهما للموظف الأعلى رتبة بينهما، باستثناء الحالة المنصوص عليها في البند /و/ من هذه المادة.

ويحدد بدل التعويض العائلي الشهري للموظف أو الموظفة كما يلي[756]:

أ – عن الزوج أو الزوجة (20%) من الحد الأدنى للأجور في الإدارات العامة.

ب – عن كل ولد معال: (11%) من الحد الأدنى للأجور المذكور أعلاه، على ألا يتجاوز مقدار التعويض عن الأولاد نسبة (55%) منه.

ج – يشمل التعويض العائلي جميع المتعاقدين في الإدارات العامة بدوام كامل والجامعة اللبنانية والمتقاعدين والمتعاملين بدوام كامل مع وزارة الإعلام.

3 – في الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة: لم يقرر المشرع حداً أدنى لازماً للمعيشة ولا أعباء عائلية.

4 – الضريبة على الأملاك المبنية:

لم يمنح المشرع في مجال الضريبة على الأملاك المبنية تعويضاً عائلياً، لكنه قرر حداً أدنى للمعيشة معفى من الضريبة مقداره عشرون مليون ليرة من الإيرادات الصافية الخاضعة للضريبة لكل وحدة سكنية يشغلها شخص طبيعي بصفة مالك أو أحد الشركاء في الملكية أو من هو في حكم المالك. ويستفيد هؤلاء كلٌ بنسبة حصته في الملكية عن وحدتين سكنيتين فقط مهما بلغ عدد دور السكن التي شغلوها أو يشغلونها وذلك عن الوحدتين ذات القيمتين التأجيريتين الأعلى[757].

فالمشرع – كما هو واضح في نص المادة – فرّق في الحد الأدنى المعفى بين الأبنية التي تُستعمل

---

[756] المادة السابعة من المرسوم /3950/ لعام 1960، والمعدلة بموجب المرسوم /10110/ لعام 2013.

[757] المادة /52/ من قانون الأملاك المبنية لعام 1962، المعدلة بالقانون /366/ لعام 1994، ثم بالقانون /40/ لعام 2007، وأخيراً بالقانون /79/ لعام 2018.

لأغراض السكن ويشغلها شخص طبيعي بصفة مالك أو أحد الشركاء في الملكية أو من هو في حكم المالك، وبين بقية الأبنية؛ حيث منح الحد الأدنى المعفى للفئة الأولى فقط.

5 – رسم انتقال الأموال المنقولة وغير المنقولة:

أخذ المشرع بكل من الحد الأدنى المعفى والأعباء العائلية للوارث[758]. أما بالنسبة للحد الأدنى فأخذ به عندما أعفى من الرسم الجزء من الحصة الإرثية الصافية الذي لا يتجاوز:

أ – لكل من الفروع والأزواج والوالدين: /120/ مليون ليرة.

ب – لكل من الأصول غير الوالدين، والأخ والأخت: /48/ مليون ليرة.

ج – لكل من باقي الورثة: /24/ ملايين ليرة.

كما أخذ بالأعباء العائلية للوارث عندما أعفى من حصة الأولاد الإرثية:

أ – /4800000/ ليرة عن كل عام أو كسر العام يفصل الولد القاصر عن الثامنة عشرة من عمره.

ب – /48000000/ ليرة عندما يكون على عاتق الوارث زوجة، و/24000000/ ليرة عن كل ولد له لم يتجاوز الثامنة عشرة، على ألا يتعدى مجموع هذه الإضافات حدود /120/ مليون ليرة.

والأمر ذاته ينطبق على الأموال والحقوق الموصى بها إلى شخص وارث[759].

وبالنسبة للهبات، فيعفى مبلغ /1600000/ ليرة من الرسم المفروض على الهبة، وإذا كان الموهوب له مؤسسة خيرية أو جمعية رياضية أو ثقافية أو فنية أو خيرية أو دينية بما فيها الأوقاف الدينية فيشمل الإعفاء مبلغ مئة مليون ليرة[760]. والأمر ذاته ينطبق على الأموال والحقوق الموصى بها إلى شخص غير وارث[761].

أما بالنسبة للأوقاف، فيترتب الرسم على مستحقي الوقف باستثناء الواقف نفسه ويفرض على قيمة

---

[758] المادة /9/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة عدة مرات آخرها بالقانون /9/ لعام 2017 والقانون /66/ لعام 2017.

[759] المادة /17/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة بالمرسوم الاشتراعي رقم /64/ لعام 1967.

[760] المادة /16/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة بالمرسوم الاشتراعي رقم /374/ لعام 1994.

[761] المادة /17/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة بالمرسوم الاشتراعي رقم /64/ لعام 1967.

الاستحقاق بعد تنزيل مبلغ /1600000/ ليرة من قيمة حصة كل مستحق[762].

وبنظرة فاحصة للأحكام السابقة، نجد أنَّ المشرع اللبناني أعطى حداً أدنى للمعيشة في ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، متقدماً خطوة على المشرعين السوري والمصري بأنْ فرّق فيها بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يعول، والمكلف المتزوج ويعول.

أما في ضريبة الرواتب والأجور، فقد منح المكلفين بها حداً أدنى للمعيشة، بالإضافة إلى زيادة غلاء معيشة، وتعويضاً عائلياً، إيماناً منه أنَّ مكلفي هذه الضريبة أقل دخلاً من بقية المكلفين بضرائب الدخل الأخرى، وأكثرهم حاجة للإعفاءات، قاصداً بذلك تحقيق العدالة الاجتماعية. وأصاب المشرع بمنحه التعويض العائلي بشكل نسبة من الحد الأدنى للأجور، الأمر الذي يجعله يرتفع مع كل زيادة في هذا الحد. كما أنه فرّق في الحد الأدنى المعفى من هذه الضريبة بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يعول، والمتزوج ويعول.

وفي المقابل، يؤخذ على المشرع أنه يعطي المقدار ذاته من الحد الأدنى للمعيشة بغض النظر عن مقدار الراتب. لكن – وإنْ كان تحديد التعويض العائلي بشكل نسبة على الحد الأدنى للأجور هو فكرة متقدمة وأفضل من تحديدها بمبلغ ثابت – إلا أنَّ مقدار الإعفاء للحد الأدنى والأعباء العائلية لا يتناسب مع الظروف المعيشية والاقتصادية الحالية، الأمر الذي يستدعي تعديله.

وفي مجال الضريبة على الأملاك المبنية، أعطى المشرع حداً أدنى معفى لقسم من المكلفين بهذه الضريبة، وهم الأشخاص الطبيعيون مالكو البناء السكني إذا كانوا يشغلونه، دون بقية المكلفين.

بالإضافة إلى كل ما سبق، فقد منح حداً أدنى معفى من رسم انتقال الأموال المنقولة وغير المنقولة، وأخذ بالأعباء العائلية للوارث.

وبمقابل كل ذلك، لم يمنح المشرع حداً أدنى معفى في مجال ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، ولا لمكلفي الضريبة على الأملاك المبنية (عدا حالة الوحدة السكنية التي يشغلها شخص طبيعي بصفة مالك أو أحد

---

[762] المادة /18/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة بالمرسوم الاشتراعي رقم /374/ لعام 1994.

الشركاء في الملكية أو من هو بحكم المالك). وهذا موقف منتقد، وكان من الأفضل منح حد أدنى معفى في الضريبة على الأملاك المبنية المؤجرة أو المستثمرة.

من جانبنا نرى ضرورة فرض ضريبة الأملاك المبنية على مالكي الوحدات السكنية والذين يسكنونها بمعدل نسبي ولمرة واحدة فقط مع إعفاء دار سكني واحد يسكنه مالكه. وإعطاء حد أدنى معفى أيضاً لبقية المكلفين بهذه الضريبة، تحقيقاً للعدالة المنشودة بين المكلفين.

الفرع الثاني

بقية عناصر التمييز المتعلقة بالمكلف

تشمل بقية عناصر التمييز المتعلقة بالمكلف: سنه وحالته الصحية، وجنسيته.

أولاً – سنُّ المكلف وحالته الصحية:

يمكن تعريفه بأنه: "إعفاء ضريبي يتقرر لصاحب الدخل الخاضع للضريبة بسبب كبر سنه أو ظروفه الصحية والبدنية، على نحو يزيد على الإعفاءات للحد الأدنى للمعيشة وللأعباء العائلية، ومن ثم فإنَّ حجم أو نسبة الخصم للإعفاءات الخاصة تتوقف على الإعفاءات العائلية، وقد تكون المعاملة الضريبية للإعفاءات الخاصة أكثر حجماً عنه بالنسبة للإعفاءات العادية"[763].

وندرس فيما يأتي موقف كل من المشرع السوري والمصري واللبناني من هذا الإعفاء.

1 – موقف المشرع السوري:

راعى المشرع سن المكلف أو حالته الصحية في الحالات الآتية:

أ – المعاش:

نصت الفقرة /هـ/ من المادة /67/ من قانون الضريبة على الدخل رقم /24/ لعام 2003 على أنْ: "يعفى من

---

[763] فرهود، محمد سعيد. (2004، ج). العدالة الضريبية تطبيقاً، ج:2. مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث القانونية، العدد: 20، ص212. القاهرة: مصر. كلية الحقوق في جامعة القاهرة.

ضريبة الرواتب والأجور: معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها، وتعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة، وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدماته".

فالمشرع هنا كان موفقاً بهذه الإعفاءات، حيث جاءت متماشية مع مبدأ العدالة الضريبية، فالمتقاعد غالباً غير قادر على العمل ومن المنطقي وتحقيقاً للعدالة الاجتماعية عدم فرض ضريبة على معاشه التقاعدي. كما أنَّ تعويض التسريح أو الصرف من الخدمة يعطى لمرة واحدة ولا يتجدد، فليس من المنطقي فرض ضريبة عليه.

ب – التعويضات التي تُدفع لضحايا حوادث العمل[764]:

نص قانون الضريبة على الدخل رقم /24/ لعام 2003 على أنْ تعفى من ضريبة الرواتب والأجور التعويضات التي تُدفع لضحايا حوادث العمل[765]. وهذا الإعفاء يتطلبه المنطق، فمن العبث إعطاء تعويض لمن تعرّض لحادث أثناء قيامه بعمله، ثم فَرْض ضريبة عليه!.

ج – التعويض العائلي:

أخذ المشرع بسن المكلف وحالته الصحية هنا عندما حدد الأشخاص المستفيدين من التعويض العائلي، ومنهم[766]:

– الأولاد الذكور الذين يتمون التحصيل الثانوي في المدارس الثانوية لغاية الحادية والعشرين من العمر، والأولاد الذكور الذين يتمون التحصيل في المعاهد المتوسطة حتى غاية الرابعة والعشرين من العمر، والأولاد الذكور الذين يتمون التحصيل العالي حتى غاية السادسة والعشرين من العمر.

---

[764] تعرّف **التعويضات** بأنها: كل مكافأة ليست بذاتها راتباً أو أجرة تُدفع أو تُقدم لقاء فعالية يبذلها الشخص الطبيعي في خدمة الغير، سواء أكانت ناشئة عن عقد العمل ذاته أو كانت من مستلزمات العمل الذي يقوم به الشخص الطبيعي.
وللتعويضات أنواع عدّة منها ما يكون على سبيل المثال:
أ – إضافة مستمرة ودائمة على الراتب أو الأجر مثل تعويض غلاء المعيشة أو التعويض العائلي.
ب – أو إضافة ناشئة عن قيام الشخص بأعمال ذات طبيعة خاصة كتعويض المسؤولية.
راجع في ذلك: الحلاق، (2018)، ص139.

[765] الفقرة /و/ من المادة /67/ من هذا القانون.

[766] المادة الثانية من المرسوم التشريعي رقم /146/ لعام 1952.

– الأولاد الذكور الذين لم يكملوا الثامنة عشر من عمرهم.

– الأولاد الذكور المعلولون مهما كان عمرهم.

وكان المشرع موفقاً بعدم تحديد عمر للأولاد المعلولين المستفيدين من التعويض العائلي مراعاة لوضعهم الصحي.

د – المعوقون[767]:

أخذ المشرع السوري بعين الاعتبار الحالة الصحية والبدنية عندما خص المعوقين بأحكام مستقلة عن بقية المكلفين في مواضع عديدة نظراً لاعتبارات إنسانية. فأعفى مستوردات الأجهزة الخاصة حصراً بالاستخدام الشخصي للمعوق من جميع الرسوم الجمركية. كما أعفى المعوق من رسم الطابع في جميع معاملاته الشخصية مع الجهات العامة، ومن رسم دخول الأماكن العامة الأثرية والثقافية[768].

وبالرغم من أنَّ هذه الإعفاءات ضرورية وتساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية، إلا أنها غير كافية. ونرى ضرورة إضافة إعفاءات أخرى خاصة بالمعوقين، كتخفيض معدل الضريبة على البيوع العقارية والضريبة على ريع العقارات والعرصات.

واستناداً لما سلف، فقد مايز المشرع السوري بين المكلفين حسب سن المكلف وحالته الصحية لتحقيق العدالة الاجتماعية، إلا أننا نرى ضرورة إعفاء التأمين الصحي من الضريبة أيضاً. كما نرى ضرورة زيادة مقدار التعويض العائلي للزوجة المصابة بإعاقة، أو بمرض يمنعها من مزاولة أي عمل. ولتحقيق مزيد من العدالة الضريبية، نرى ضرورة الأخذ بالحالة الصحية وسن الوارث للمكلف برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات، فيخفَّض بالنسبة لمن يعاني من إعاقة أو مرض يمنعه من مزاولة أي عمل، أو من هو تحت السن القانوني. على أنْ يتم التثبت من وجود الإعاقة أو المرض بموجب شهادة طبية صادرة عن وزارة الصحة. وحبذا لو يعفي المشرع تركات شهداء الجيش والقوات المسلحة من رسم الانتقال على التركات أسوة بما انتهجه المشرع

---

[767] جاء في المادة الأولى من القانون /34/ لعام 2004 الخاص بالمعوقين:

"المعوق: هو الشخص غير القادر على أنْ يؤمّن ضرورات الحياة الفردية الاجتماعية العادية لنفسه بنفسه سواء كان ذلك بصورة كلية أو جزئية بسبب قصور خلقي أو مكتسب في قدراته الجسمية والعقلية".

[768] المادة /9/ من القانون /34/ لعام 2004.

اللبناني – كما سنرى لاحقاً –. بالإضافة إلى ما سبق، نرى ضرورة الأخذ بالحالة الصحية لممولي ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، كما فعل المشرع المصري.

2 – موقف المشرع المصري:

أعفى القانون /91/ لسنة 2005 في المادة /12/ منه المعاشات[769] من الخضوع للضريبة، وبهذا يكون قد أخذ بعين الاعتبار سن المكلف (في حال كان المعاش بسبب إحالته للتقاعد) أو حالته الصحية والبدنية (في حال كان المعاش مصروف للمكلف في حال وفاته).

كما راعى المشرع المصري الحالة الصحية والبدنية في الحالات الآتية:

أ – في مجال ضريبة المرتبات وما في حكمها في المادة /13/ من القانون /91/ لسنة 2005، منح الشخص ذا الإعاقة أو من يوظف أو يرعى شخصاً ذا إعاقة المزايا الآتية[770]:

– يزاد مبلغ الإعفاء الشخصي المنصوص عليه في المادة (13/ بند1) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون /91/ لسنة 2005 بنسبة (50%) من هذا المبلغ لكل شخص من ذوي الإعاقة، أو لمن يرعى فعلياً شخصاً ذا إعاقة، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات والقواعد المنظمة لذلك.

– لصاحب العمل الذي يوظف أشخاصاً من ذوي الإعاقة يزيدون على نسبة (5%) المشار إليها في المادة /22/ من هذا القانون الحق في زيادة نسبة الإعفاء الشخصي المقرر في البند /1/ من المادة /13/ من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه بنسبة (5%) عن كل عامل يزيد عن النسبة المقررة لتوظيف الأشخاص ذوي الإعاقة.

ب – أعفى أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على المكلف لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش، من ضريبة المرتبات وما في حكمها. كما أعفى من هذه الضريبة مزايا عينية جماعية منها الرعاية الصحية[771].

---

[769] **المعاشات:** هي المبالغ التي تصرفها الهيئات العامة أو الحكومية بصفة دورية لموظفيها مدى الحياة بسبب بلوغهم سن التقاعد أو انتهاء خدمتهم، أو تصرف للمستحقين في حال وفاتهم. راجع في ذلك: الطرانيسي، عبد الرؤوف عادل. (2019). الضريبة على المرتبات وما في حكمها في ضوء أحكام القانون رقم /91/ لعام 2005 "نسخة معدلة". دمياط: مصر. وزارة المالية – مصلحة الضرائب المصرية قطاع التدريب الضريبي. ص41.

[770] بحسب التعديل الأخير على المادة /13/ من القانون /91/ لعام 2005، والذي تم بموجب المادة /23/ من القانون /10/ لعام 2018.

ج – يُعَدُّ من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط /3000/ جنيه في السنة[772].

د – يُعَدُّ من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر، على ألا تزيد جملة ما يُعفى للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة على 3000 جنيه سنوياً[773].

هـ – منحت المادة التاسعة من القانون /10/ لعام 2018 المتضمن حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة إعفاء يشمل الأشخاص ذوي الإعاقات من جميع الرسوم المقررة للعرض على الكومسيون الطبي الخاص بقواعد الحصول على السيارات المعفاة من الضرائب والرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب، وذلك عند إعادة الكشف واتخاذ الإجراءات اللازمة لاستبدال سيارة للشخص ذي الإعاقة بالسيارة التي حصل عليها.

كما نصت المادة /31/ من القانون ذاته على أنْ:

"– تُعفى تراخيص إقامة أي مبنى أياً كان نوعه بغرض تخصيصه لخدمة الأشخاص ذوي الإعاقة من الرسوم المقررة قانوناً للتراخيص.

– تُعفى تراخيص تعديل أي مبنى قائم بهدف تسهيل استخدام حركة الأشخاص ذوي الإعاقة من الرسوم المقررة قانوناً للتراخيص، وذلك في حدود قيمة هذا التعديل فقط.

– تُعفى من الضريبة الجمركية التجهيزات والمعدات والمواد التعليمية والطبية والوسائل المساعدة والآلات والأدوات الخاصة والأجهزة التعويضية، وأجهزة التقنيات والمعينات المساعدة وقطع غيارها، الخاصة بالأشخاص ذوي الإعاقة، إذا كان مستوردها شخصاً ذا الإعاقة بغرض استعماله الشخصي أو جمعية أو مؤسسة أو جهة من الجهات المعنية بتقديم أو توفير هذه الأشياء طبقاً لأحكام قانون تنظيم عمل الجمعيات وغيرها من المؤسسات

---

[771] المادة /13/ من القانون /91/ لعام 2005.

[772] المادة /23/ من القانون /91/ لعام 2005، البند رقم /6/.

[773] المادة /33/ من القانون /91/ لعام 2005.

العاملة في مجال العمل الأهلي الصادر بالقانون رقم /70/ لسنة 2017.

– تُعفى السيارات ووسائل النقل الفردية المعدّة لاستخدام الأشخاص ذوي الإعاقة من الضريبة الجمركية أياً كان نوعها وضريبة القيمة المضافة المقررة عليها، وذلك بالشروط المقررة في البند رقم /3/ من هذه المادة، على أنْ يكون الإعفاء للشخص ذي الإعاقة أياً كانت إعاقته، سواء كان قاصراً أو بالغاً، وذلك عن سيارة أو وسيلة واحدة كل خمس سنوات.

– يُعفى الشخص ذو الإعاقة سواء كان مدعياً أو مدعى عليه من الرسوم القضائية على الدعاوى المقامة أمام المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها، بسبب تطبيق أحكام هذا القانون أو أي قانون آخر يتعلق بحماية حقوق هؤلاء الأشخاص بسبب إعاقتهم".

وبمنحه هذه الإعفاءات يكون المشرع قد سار في طريق المنطق السليم مراعاة منه لسن المكلف وحالته الصحية، محققاً بذلك مزيداً من العدالة الضريبية.

3 – موقف المشرع اللبناني:

أخذ المشرع اللبناني بسن المكلف وحالته الصحية في الأحوال الآتية:

أ – بالنسبة للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية:

تُفرض الضريبة على الربح الحقيقي أو المحدد بصورة مقطوعة بعد أنْ ينزل منه لكل شخص طبيعي من المكلفين مبلغ /7500000/ ل.ل سبعة ملايين وخمسمائة ألف ليرة، ويضاف إلى هذا التنزيل مبلغ /2500000/ مليونين وخمسمائة ألف ليرة للمكلف المتزوج و/500000/ ل.ل خمسمائة ألف ليرة لكل ولد شرعي ما يزال على عاتقه ضمن الشروط الآتية[774]:

– للذكور إذا لم يتجاوز سن الثامنة عشرة أو لغاية الخامسة والعشرين كحد أقصى للذين يتابعون دراسة جامعية.

– للذكور المصابين بعلّة مقعدة ولا يقومون بعمل مأجور شرط إثبات العلة المقعدة بموجب شهادة طبية صادرة

[774] راجع المادة /31/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959، والمعدلة عدة مرات آخرها بالقانون /180/ لعام 2011.

عن اللجنة الطبية الدائمة في وزارة الصحة.

– في حال وفاة الوالد أو إصابته بعلّة مقعدة مثبتة كما هو مبين أعلاه ولا يقوم بأيّ عمل مأجور فتعطى الوالدة التنزيل الإضافي عن الأولاد.

فالمشرع كان موفقاً بعدم تقييده منح الحد الأدنى المعفى للمصاب بعلّة مقعدة بوصوله لسن محددة.

وبذلك يكون المشرع قد راعى مبدأ العدالة الضريبية بمنحه هذه الإعفاءات.

ب – استثنى المشرع من ضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد كل من معاشات التقاعد التي تمنح لموظفي الدولة والمصالح العامة أو المؤسسات العامة والخاصة وفقاً لقوانين التقاعد وأنظمته، وتعويض الصرف من الخدمة المدفوع وفقاً للقوانين النافذة في لبنان (وبالتالي أخذ المشرع بسن المكلف)، وكذلك التخصيصات لمدى الحياة والتعويضات المؤقتة التي تدفع لضحايا حوادث العمل (وبالتالي أخذ المشرع هنا بالحالة الصحية والبدنية)[775].

وفرض المشرع ضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد على الواردات السنوية الصافية بعد أنْ ينزل منها لكل شخص طبيعي التنزيل العائلي الذي سبق وأنْ أوضحناه. وإضافة إلى هذا التنزيل، ينزل مبلغ /10/ ملايين ليرة لبنانية من أساس المعاش التقاعدي للمتقاعدين (وبالتالي أخذ المشرع بسن المكلف)[776].

كما أخذ المشرع بسن المكلف أيضاً عندما خفض معدلات ضريبة الرواتب والأجور إلى النصف بالنسبة لمعاشات التقاعد[777].

وكما هو واضح فقد راعى المشرع هنا مبدأ العدالة الضريبية بمنح المكلف إعفاءات بسبب حالته الصحية. إلا أنَّ المشرع اللبناني وقع في موضع تناقض عندما أعفى معاشات التقاعد من الضريبة على الرواتب والأجور في المادة /47/ من قانون الضريبة على الدخل، ثم عاد مؤخراً عام 2019 وأضاف مبلغ /10/ ملايين

---

[775] المادة /47/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 بحسب التعديل الأخير بموجب القانون /11/ لعام 2017.

[776] المادة /56/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 بحسب التعديل الأخير بموجب القانون /144/ لعام 2019.

[777] المادة /58/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 بحسب التعديل الأخير بموجب القانون /144/ لعام 2019.

من أساس معاشات المتقاعدين للمبالغ المنزلة من الإيرادات الخاضعة للضريبة[778]، كما نص صراحة في تعديله للمادة /58/ على أنْ تفرض ضريبة على معاشات التقاعد[779].

ونحن نرى أنَّ على المشرع إزالة هذا التناقض؛ بحيث يمنح معاشات التقاعد إعفاء كلياً تماشياً مع اعتبارات العدالة الاجتماعية التي تفرض منحهم هذا الإعفاء باعتبار أنَّ المتقاعدين وصلوا لسن كبيرة وقد لا يستطيع غالبيتهم العمل مجدداً، إضافة إلى أنَّ منهم من يعاني من الأمراض وبحاجة إلى العلاج والدواء.

ج – في مجال رسم الانتقال على الأموال المنقولة وغير المنقولة:

يعفى من الرسم الجزء من الحصة الإرثية الصافية الذي لا يتجاوز[780]:

– لكل من الفروع والأزواج والوالدين: /120/ مليون ليرة.

– لكل من الأصول غير الوالدين، والأخ والأخت: /48/ مليون ليرة.

– لكل من باقي الورثة: /24/ مليون ليرة.

ويضاف إلى قيمة الجزء المعفى من حصة الأولاد الإرثية:

– /72/ مليون ليرة عندما يكون الولد مصاباً بعاهة دائمة تمنعه عن العمل.

– /4800000/ ليرة عن كل عام أو كسر العام يفصل الولد القاصر عن الثامنة عشرة من عمره.

– /48/ مليون ليرة عندما يكون على عاتق الوارث زوجة، و/24/ مليون ليرة عن كل ولد له لم يتجاوز الثامنة عشرة، على ألا يتعدى مجموع هذه الإضافات /120/ مليون ليرة.

فالمشرع راعى أوضاع الوارث في حال كان مصاباً بعاهة، أو لم يكن قد وصل لسن الثامنة عشرة، فمنحه إعفاءات إضافية، محققاً مزيداً من العدالة الضريبية.

---

[778] راجع المادة /56/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 حسب التعديل الأخير بموجب القانون /144/ لعام 2019.

[779] انظر التعديلات على هذه المادة والواردة بالقانون /144/ لعام 2019.

[780] المادة /9/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمعدلة عدة مرات آخرها بالقانون /66/ لعام 2017.

د – في تقدير الأموال الخاضعة لرسم الانتقال على الأموال المنقولة وغير المنقولة:

للدوائر المالية المختصة في حالة الشك بالتصريح، أنْ تعدله وفقاً للأسس التالية[781]:

– تُقدّر قيمة الأموال غير المنقولة مع مراعاة كافة العناصر التي تؤثر في قيمة العقار الحقيقية كسعر الأرض بالنسبة لموقعها ولكلفة البناء والإيراد السنوي إلخ..

– يقدّر حق الانتفاع بالنسبة لقيمة الملك الكاملة استناداً إلى سن المنتفع وفقاً لمايلي:

سن صاحب الحق	نسبة الانتفاع لقيمة العقار أو لقيمة الأموال المنقولة
لغاية 30 سنة	10/6
من 30 إلى 40 سنة	10/5
من 40 إلى 50 سنة	10/4
من 50 إلى 60 سنة	10/3
من 60 إلى 70 سنة	10/2
ما فوق 70 سنة	10/1

– يُقدّر الدخل لمدى الحياة إذا كان يتناول راتباً سنوياً أو شهرياً استناداً إلى سن صاحب الحق وفقاً للجدول الآتي:

[781] المادة /36/ من المرسوم الاشتراعي /146/ لعام 1959، والمعدلة بالمرسوم الاشتراعي رقم /64/ لعام 1967، ثم بالقانون /66/ لعام 2017.

سن صاحب الحق	مضاعفة الراتب السنوي
لغاية 20 سنة	15 ضعفاً
من 20 إلى 30 سنة	12 ضعفاً
من 30 إلى 40 سنة	10 أضعاف
من 40 إلى 50 سنة	8 أضعاف
من 50 إلى 60 سنة	6 أضعاف
من 60 إلى 70 سنة	4 أضعاف
من 70 سنة فما فوق	3 أضعاف

من كل هذا يتبين أنَّ المشرع أخذ بسن المكلف للتمييز بين المكلفين محققاً بذلك العدالة الاجتماعية بينهم.

هـ – أخذ المشرع اللبناني بسن المكلف وحالته الصحية مقترباً من تحقيق العدالة الضريبية عندما منح الموظف الذي يتقاضى راتباً شهرياً تعويضاً عائلياً عن أفراد عائلته المبينين في القانون[782]، ومن بينهم:

– الأولاد الذكور الذين لم يتموا الثامنة عشرة من عمرهم.

– الأولاد الذكور الذين أتموا الثامنة عشرة من عمرهم وذلك في الحالتين التاليتين:

- إذا كان الولد مصاباً بعلة أو عاهة تجعله عاجزاً عن العمل وتوجب إعالته، على أنْ يثبت ذلك تقرير يصدر عن اللجنة الطبية المنصوص عنها في قانون التقاعد. ويعاد النظر بأمره كل ثلاث سنوات على الأكثر.
- إذا كان الولد يتابع دراسته وذلك حتى إكماله الخامسة والعشرين من عمره.

فالمشرع لم يقيد منح الولد المصاب بالعاهة أو العلة تعويضاً عائلياً بوصوله لسن محددة.

[782] المادة الثالثة من المرسوم /3950/ لعام 1960، والمعدلة بالقانون /3064/ لعام 2016.

و – ومؤخراً أعفى المشرع تركات شهداء الجيش اللبناني وسائر القوى الأمنية المسلحة من رسم الانتقال على الأموال المنقولة وغير المنقولة (أي أنه أخذ بالحالة الصحية للممول) تقديراً لتضحياتهم[783]. وهي خطوة متقدمة باتجاه تحقيق العدالة الاجتماعية.

ز – اتخذ المشرع اللبناني خطوة مهمة باتجاه العدالة الاجتماعية، فأصدر القانون رقم /220/ لعام 2000 المتعلق بحقوق المعوقين[784]، وخصهم فيه – لاعتبارات إنسانية – بأحكام ضريبية نظراً لحالتهم الصحية التي توجب مما يزتهم عن بقية المكلفين، تحقيقاً للعدالة.

وبناء على ذلك، نجد أنَّ المشرع أعفى من الرسوم الجمركية وجميع رسوم الاستيراد ومن أية رسوم أو ضرائب أخرى التجهيزات والمواد التعليمية والطبية والوسائل المساعدة والآلات والأدوات الخاصة بالمعوقين وكذلك قطعها، إذا استوردها الشخص المعوق لاستعماله الشخصي[785]. وتعفى من هذه الرسوم والضرائب وسائل النقل الفردية والجماعية الخاصة بالمعوقين إذا استوردها الشخص المعوق لاستعماله الشخصي[786].

كما تعفى من ضريبة التسجيل في مصالح تسجيل السيارات وسيلة نقل واحدة لكل شخص معوق حامل بطاقة المعوق الشخصية[787].

ويعفى من الرسوم على القيمة التأجيرية ومن رسوم الحراسة والأرصفة والمجاري ومن ضريبة الأملاك المبنية مسكن واحد هو بمثابة محل إقامة لشخص معوق حامل لبطاقة المعوق الشخصية[788].

---

[783] الفقرة السادسة من المادة /9/ من المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959، والمضافة بالقانون رقم /9/ لعام 2017.

[784] نصت المادة الثانية من القانون /220/ لعام 2000 على أنَّ: "المعوق هو الشخص الذي تدنت أو انعدمت قدرته على:
أ – ممارسة نشاط حياتي هام واحد أو أكثر.
ب – أو على تأمين مستلزمات حياته الشخصية بمفرده.
ج – أو المشاركة في النشاطات الاجتماعية على قدم المساواة مع الآخرين.
د – أو ضمان حياة شخصية أو اجتماعية طبيعية بحسب معايير مجتمعه السائدة، وذلك بسبب فقدان أو تقصير وظيفي، بدني أو حسي أو ذهني، كلي أو جزئي، دائم أو مؤقت، ناتج عن اعتلال بالولادة أو مكتسب أو عن حالة مرضية دامت أكثر مما ينبغي لها طبياً أنْ تدوم".

[785] الفقرة /أ/ من المادة /83/ من القانون /220/ لعام 2000.

[786] المادة /85/ من القانون /220/ لعام 2000.

[787] المادة /86/ من القانون /220/ لعام 2000.

[788] المادة /87/ من القانون /220/ لعام 2000.

وتعفى من الرسوم القضائية المتوجبة على تقديم أية دعوى أو شكوى أو التدخل فيها أمام المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها، التي يقيمها أشخاص معوقون أو ممثلوهم القانونيون أو الهيئة الوطنية لشؤون المعوقين بسبب مخالفة أي من أحكام هذا القانون أو تأسيساً عليه أو لعدم تطبيق أي نص قانوني آخر يكرس حقاً خاصاً بالمعوقين. وتطبق هذه المادة على كافة درجات المحاكمة وعلى اختلاف أنواعها: مدنية، جزائية، إدارية، عسكرية، مذهبية، أحوال شخصية وغيره[789].

ثانياً – التفريق في المعاملة الضريبية حسب جنسية المكلف:

تُعَدُّ الجنسية رابطة سياسية قانونية بين الشخص والدولة، والمقيم هو الشخص الذي يقيم في دولة فرض الضريبة ويسكن فيها بشكل قانوني، وغالباً ما تربطه معها رابطة الجنسية فيكون مواطناً ومقيماً في آن واحد. وهناك بعض الأنظمة الضريبية التي تأخذ جنسية المكلف في الاعتبار كعنصر من عناصر تشخيص الضريبة، بحيث تقصد من التفريق في المعاملة الضريبية بين المواطنين والأجانب، زيادة العبء الضريبي على الأجانب والتخفيف على المواطنين أو إعفاءهم من الضريبة[790].

وفي **سورية**، فَرَّقَ المشرّع بين ريع رؤوس الأموال المتداولة السورية والأجنبية، فأخضع كلّ ريوع رؤوس الأموال الأجنبية لهذه الضريبة، ولم يُخضع إلا جزءاً من ريع رؤوس الأموال المتداولة السورية لهذه الضريبة. أما ما تبقى – والذي لم يخضع لها – أخضعه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية[791].

---

[789] المادة /97/ من القانون /220/ لعام 2000.

[790] فرهود، (2004، ج)، ص 219.

[791] تنص المادة /83/ من القانون /24/ لعام 2003 على أنْ:

"أ – تتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية بما فيها توزيعات الأسهم المجانية الناجمة جميعها عن:

– أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات وسائر المؤسسات المالية أو الصناعية أو التجارية أو المدنية التي يكون مركزها الرئيسي أو عملها الأساسي ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية.

تُعَدُّ قائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية الشركات والمؤسسات التي يكون مركز استثمارها أو عملها الأساسي أو موجوداتها الرئيسية في الجمهورية العربية السورية.

– الأسهم وحصص المؤسسين وحصص الفوائد وحصص الشركاء الموصين ومختلف أسناد الدين والقروض الصادرة عن الشركات والمؤسسات والجمعيات غير القائمة في أراضي الجمهورية العربية السورية والتي تخص الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين.=

كما فرَّق في الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليهما في قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 بين الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين من جهة، وغير السوريين سواء أكان لهم فروع في سورية أم لا ومقاوليهم الثانويين غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والخاص والتعاوني السورية من جهة أخرى. حيث استثنى القانون غير السوريين من أحكام ضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور، وأخضعهم لأحكام مستقلة، فخصص لهم باباً مستقلاً في القانون /24/ لعام 2003 هو الباب الثالث (من المادة /61/ حتى المادة /65/)[792]، وبذلك فرّق المشرع بين المكلفين حسب جنسيتهم.

أما في **مصر ولبنان** فلا يوجد تفريق في المعاملة الضريبية حسب جنسية المكلف. ونرى أنه من الأفضل لو سلك كل من المشرعين المصري واللبناني مسلك المشرع السوري وفرّق بين المواطنين والأجانب في الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية والضريبة على المرتبات عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والخاص، ويخضعها لأحكام مستقلة؛ بحيث يخفف من العبء الضريبي عن المواطنين ولا يكون هذا التخفيف مقرَّراً للأجانب.

إلا أنَّ مصلحة الضرائب المصرية اتجهت حديثاً نحو التمييز بين المدرّس الوطني والمدرّس الأجنبي العامل في مصر في كتابها الدوري رقم /10/ لسنة 2018، حيث جاء فيه:

"نظراً لتكرار طلبات المدارس الدولية الواردة إلى الإدارة المركزية للاتفاقيات الدولية بشأن عدم خضوع ما يتقاضاه

=- السندات ذات الربح وأسناد الدين وغير ذلك من الأسناد العامة الصادرة عن الحكومة السورية (فيما يخص جميع الأشخاص والحكومات الأجنبية) فيما يخص الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين المقيمين في الجمهورية العربية السورية.

– المطاليب الموثقة بتأمينات عقارية والمطاليب الممتازة والمطاليب العادية باستثناء كل معاملة تجارية ليس لها صفة القرض من الوجهة الحقوقية.

– الودائع على اختلاف أنواعها مهما يكن شخص المودع ومهما تكن جهة تخصيص الوديعة وعن الحسابات الجارية.

– الضمانات والكفالات النقدية الصادرة عن أشخاص اعتباريين.

– جوائز أوراق اليانصيب التي تزيد على مليون ليرة سورية.

ب – تتوجب الضريبة سواء أكانت المبالغ أو القيم الموزعة مأخوذة من الأرباح أم لا.

ج – لا يخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الريع المبحوث عنه في الفقرات 4، 5، 6 الداخل في جملة الأرباح الناشئة عن الأعمال المصرفية الخاضعة للضريبة المنصوص عليها في الباب الأول من هذا القانون".

[792] انظر أيضاً: المادة الأولى من القانون /23/ لعام 2017، المعدل للقانون /24/ لعام 2003.

المدرسون الأجانب، من مكافآت وخلافه لغرض التعليم أو البحث العلمي لضريبة المرتبات وما في حكمها في مصر، تطبيقاً لأحكام اتفاقيات تجنب الازدواج ومنع التهرب الضريبي المبرمة بين دولة إقامتهم وجمهورية مصر العربية والتي تتضمن أنْ يستفيد المدرس من عدم الخضوع للضريبة في مصر عن مدة لا تزيد عن سنتين وذلك بتوافر الشروط الآتية:

1 – أنْ يكون العمل المؤدى في مصر لغرض التعليم أو البحث العلمي.

2 – أنْ يتقدم المدرس بشهادة إقامة من الدولة التي كان مقيماً بها والمطلوب تطبيق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي الخاصة بها وذلك قبل تواجده في جمهورية مصر العربية.

3 – أنْ تبدأ فترة عدم الخضوع المشار إليها اعتباراً من تاريخ مزاولة العمل في مصر.

4 – أنْ يكون عدم الخضوع لمرة واحدة فقط، دون النظر لتعدد جهات التعاقد ويراعى الخضوع في حال خروج طبيعة عمله عن التعليم أو البحث العلمي خلال السنتين المشار إليهما أو بانقضائهما".

وفي هذا الإطار يثور السؤال الآتي: هل يحق لمصلحة الضرائب المصرية أنْ تميّز بين المكلفين حسب جنسيتهم دون وجود نص قانوني؟

برأينا أنه يجوز لها ذلك، طالما أنه تطبيق لاتفاقيات دولية بين مصر والدولة التي يحمل المكلف جنسيتها، فالاتفاقية الدولية لها قوة القانون الداخلي.

ونرى أنه من الأفضل وجود اتفاقيات بين الدول تمنع حدوث الازدواج الضريبي، فلا يمكن أنْ يدفع المكلف الضريبة ذاتها عن نشاطه أو عمله لأكثر من مرة، فهذا مجافٍ للعدالة الضريبية.

المطلب الثاني

التصاعد الضريبي

إنَّ من أبرز سمات المالية الحديثة اعتماد الدول على الضريبة التصاعدية، والتي تتخذ صوراً متعددة تختلف في درجة تحقيقها للعدالة الضريبية.

ويُعَدُّ التصاعد الضريبي من أهم وسائل التمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين، إذ يفرض ضرائب أكبر على المكلفين ذوي المقدرة التكليفية الأعلى.

وبناء على ذلك سنتحدث في السطور الآتية عن مفهوم التصاعد الضريبي (الفرع الأول)، والتصاعد الضريبي في التشريع السوري والتشريع المقارن (الفرع الثاني).

الفرع الأول

مفهوم التصاعد الضريبي

تُعرّف الضريبة التصاعدية بأنها الضريبة التي يزداد معدلها مع زيادة قيمة المادة الخاضعة للضريبة[793].

وتؤثر الضرائب التصاعدية على الدخول في تغيير نمط ملكية الموارد؛ لأنها تؤدي إلى تعديل نمط الادخارات أكثر مما تؤدي إلى تعديل نمط الاستهلاك نسبياً لأنَّ الضريبة التصاعدية على الدخل الشخصي تحدُّ من التفاوت في توزيع الدخول من خلال تقليل الفجوة في توزيع الدخول الصافية وتقلل من درجة تركز الثروات في المستقبل[794].

---

[793] طاقة، محمد توفيق، والغراوي، هدى. (2012). اقتصاديات المالية العامة، ط:1. عمان: الأردن. دار المسيرة، ص110.
ويُعَدُّ الاقتصادي الفرنسي "**كورسيه**" أول من وضع تعريفاً للضريبة التصاعدية في أواخر القرن الثامن عشر. وقد اختلف الاقتصاديون في تفسير أسباب هذه التصاعد، فبرزت عدة نظريات تبرره، أهمها: نظرية الحرمان أو التضحية، ونظرية زيادة قوة الإنتاج، ونظرية الحد الأدنى لمستوى المعيشة، ونظرية العدالة الاجتماعية. راجع في ذلك: قناوي، عزت. (2006). أساسيات المالية العامة. القاهرة: مصر. دار العلم للنشر والتوزيع. ص 100 وما بعدها.
وراجع أيضاً: الحمش، منير. (1986). دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة. دمشق: سورية. مؤسسة الوحدة. ص163.

[794] الأعسر، خديجة. (2016). اقتصاديات المالية العامة. القاهرة: مصر. كلية الاقتصاد، جامعة القاهرة. ص301.

والغالب أنْ يتم التصاعد في الضريبة بالنظر إلى عامل واحد وهو مقدار المادة الخاضعة للضريبة بحيث يزداد المعدل بازدياد قيمة هذه المادة. لكن قد يتم هذا التصاعد بإدخال عوامل أخرى في الاعتبار، وخير مثال على ذلك الضرائب على التركات. ففي هذا النوع من الضرائب يزداد معدل الضريبة بازدياد قيمة المادة الخاضعة لها، كما يزداد بازدياد بُعد درجة قرابة الوارث عن المورِّث[795].

ويرى البعض أنَّ الضريبة التصاعدية أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب النسبية[796]، ويتبين ذلك عبر التمييز بين طرق استعمال المكلف لماله التي تتغير حسب حجم هذا المال، فكلما ازداد مقدار هذا المال كلما قلت الفائدة منه، وكلما قلَّ مقدار هذا المال، تعاظمت الفائدة منه، فتحقيق العدالة الضريبية يتطلب تحقيق المساواة في التضحية بين المكلفين والتي لا يمكن أنْ تتحقق إلا بالتصاعد الضريبي، فكلما تناقصت الفائدة من المال يجب أنْ يزداد المعدل الضريبي وكلما تزايدت الفائدة من المال يجب أنْ يتناقص المعدل الضريبي كي تتحقق المساواة في التضحية، ويجب أنْ يعفى جزء الدخل الذي يغطي الحد الأدنى لتكاليف معيشة الأفراد[797].

ومن وجهة نظرنا فإنَّ العدالة الضريبية لا تتحقق فقط بالضريبة التصاعدية، ولا مانع من وجود ضرائب نسبية إلى جانبها في التشريع الضريبي، بما لها من بعض المزايا، من بينها خفض تكلفة الجباية، ومنع التهرب الضريبي، كما تحقق حصيلة أكبر من تطبيق الضرائب التصاعدية، مما يعني زيادة حصيلة الإيرادات والتي ستنعكس على شكل نفقات عامة يستفيد منها المواطنون.

وفي إطار الحديث عن الضرائب التصاعدية، يبقى التساؤل المطروح حول إمكانية تطبيق التصاعد في نطاق الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء. ومما لا شك فيه، أنه يمكن تطبيق التصاعد في نطاق

---

[795] حشيش، عادل أحمد. (1983). أصول المالية العامة. الإسكندرية: مصر. مؤسسة الثقافة الجامعية، ص197.

[796] تُعَدّ الضريبة نسبية حينما يكون معدلها ثابتاً لا يتغير بتغيُّر قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو حجم المطرح الضريبي زيادة أو نقصاناً، وينجم عن ذلك أنَّ حصيلة الضريبة النسبية تزيد بنسبة زيادة مقدار مطرحها نفسها، وهكذا تبقى النسبة بين الضريبة والمطرح ثابتة مهما تغيَّر حجم هذا المطرح زيادة أو نقصاناً، وقد انتشر تطبيق هذه الضريبة في الماضي لبساطة حسابها وتحقيق المساواة الحسابية بين المكلفين، ولكن لمّا ثبت لعلماء المالية العامة أنَّ هذه المساواة لا تحقق العدالة الضريبية تم العدول عن تطبيقها، وطبقت الدول الضرائب ذات المعدل المتصاعد.
راجع في ذلك: محرزي، مي. (2010). المعدل الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص422. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

[797] وعُرِفت هذه الضريبة قديماً عند اليونان وطبّقها العرب، كما طبّقتها جمهورية فلورنسا عام 1499م. راجع في ذلك: العكام، (2018)، ص203 وما بعدها.

الضرائب غير المباشرة إلى حد ما وذلك بتخفيض معدلات الضريبة على السلع الضرورية التي تشكل الجزء الأكبر من استهلاك الطبقات الفقيرة، وبفرض الضريبة بمعدلات متوسطة على السلع الشائعة، وبفرضها بمعدلات مرتفعة على السلع الكمالية. أما في نطاق الضرائب المباشرة، فيُعَدُّ التصاعد أكثر تطبيقاً، لا سيما في الضرائب على الدخل ورأس المال[798].

وللتصاعد الضريبي عدة صور، هي: أسلوب التصاعد بالطبقات أو التصاعد الإجمالي، أسلوب التصاعد بالشرائح، أسلوب الضريبة التنازلية أو المعدل التنازلي، أسلوب التصاعد بالإعفاءات الأساسية، أسلوب التصاعد بالشرائح مع الإعفاءات الأساسية. ويُعَدُّ هذا الأخير الأكثر تطبيقاً في معظم التشريعات الضريبية والأكثر تحقيقاً للعدالة[799].

ويرجع التصاعد في المعدل[800] كلما زاد حجم مطرح الضريبة إلى افتراض تناقص منفعة وحدة الدخل النقدي كلما زاد حجم هذا الدخل. وبالتالي فالرأي السائد هو أنَّ الضرائب التي يراعى فيها القدرة على الدفع يجب أنْ تكون تصاعدية، وهو تفسير يجانبه الصواب، ليس فقط للاختلاف بين تصاعدية معدل الضريبة وتصاعدية الضريبة ذاتها، بل أيضاً لأنَّ افتراض تناقص منفعة وحدة الدخل ليس ضرورياً أنْ يؤدي إلى تصاعدية الضريبة، إذ يتوقف الأمر على قاعدة العدالة[801].

ولإيضاح ذلك نضرب المثال الآتي[802]: لنفرض وجود ممول أول يبلغ دخله /5000/ ليرة سورية، وممول ثانٍ دخله /12000/ ليرة سورية. ولنفرض أنَّ جدول المنفعة الحدية والكلية لشرائح الدخل كانت للممولين كالآتي:

---

[798] العكام، (2018)، ص205.

[799] للتوسع أكثر في صور التصاعد الضريبي راجع: محرزي، (2010). ص422.

[800] ليس لقانون الضريبة أنْ يحدد معدلاً للضريبة مغالى فيه إلى الحد الذي يرهق كاهل الممول بأعباء مالية باهظة، تُحيل الضريبة إلى اعتبارها وسيلة لمصادرة الأموال. راجع الحكم في القضية /178/ لسنة /19/ قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، جلسة 2007/4/15، موقع المحكمة السابق ذكره.

[801] الجعويني، (1967)، ص90.

[802] هذا المثال موجود لدى: المرجع السابق، (1967). ص90 وما يليها، وتم تعديل الأرقام فقط.

وحدة شريحة الدخل	وحدات المنفعة الحدية	مجموع المنفعة الكلية
1000 ليرة الأولى	3000	3000
1000 ليرة الثانية	2980	5980
1000 ليرة الثالثة	2950	8930
1000 ليرة الرابعة	2900	11830
1000 ليرة الخامسة	2820	14650
1000 ليرة السادسة	2700	17350
1000 ليرة السابعة	2630	19980
1000 ليرة الثامنة	2400	22380
1000 ليرة التاسعة	2100	24480
1000 ليرة العاشرة	1720	26200
1000 ليرة الحادية عشرة	1250	27450
1000 ليرة الثانية عشرة	680	28130

أولاً – حالة تطبيق قاعدة المساواة المطلقة في التضحية:

إذا افترضنا أنَّ هناك ضريبة على المكلف الثاني قدرها /3000/ ليرة سورية في السنة، فإنَّ التضحية الكلية في المنفعة، نتيجة لدفع المكلف الثاني هذا القدر من الضريبة، تبلغ (680+ 1250+ 1720)، أي /3650/ وحدة منفعة.

وبناء على قاعدة المساواة المطلقة في التضحية، فإنَّ المكلف الأول يجب أنْ يضحّي بالقدر نفسه من

وحدات المنفعة، أي /3650/ وحدة منفعة. وهذا يستدعي أنْ يدفع ضريبة قدرها /1286.2/ ليرة سورية، إذ بدفعه هذا المبلغ فإنه يضحّي بمقدار مساوٍ من وحدات المنفعة قدره (2820+ 830) أي /3650/ ليرة سورية.

والنتيجة أنَّ نسبة الضريبة إلى دخل المكلف الثاني تبلغ: $\mathbf{\%25 = \frac{100*3000}{12000}}$

بينما نسبة الضريبة إلى دخل المكلف الأول تبلغ: $\mathbf{\%25.724 = \frac{100*1286.2}{5000}}$

ومفاد ذلك أنَّ نسبة الضريبة إلى الدخل أعلى للفقير وأقل للغني. ومن هذا يتضح أنَّ مبدأ تناقص منفعة وحدة الدخل لا يستدعي بالضرورة أنْ تكون الضريبة تصاعدية، بل كل ما ينتج عن هذا الافتراض هو أنْ يؤخذ من الغني مبلغ أكبر من النقود في شكل ضريبة، ولكن لا يمكن الجزم بنسبة هذا المبلغ إلى الدخل.

ثانياً – حالة تطبيق قاعدة المساواة النسبية في التضحية:

من المثال السابق يتبين أنَّ نسبة تضحية المكلف الثاني إلى إجمالي المنفعة الكلية لدخله (قبل فرض الضريبة) تبلغ $\frac{3650*100}{28130} = 12.9\%$.

وتطبيق قاعدة المساواة النسبية في التضحية يقتضي بأنْ تكون نسبة تضحية المكلف الآخر إلى إجمالي المنفعة الكلية لدخله قبل فرض الضريبة، هي النسبة نفسها، أي (12.9%). وهذا يعني أنْ تكون التضحية الضريبية للممول الأول مقاسة بوحدات منفعة (14650× 12.9% = 1890 وحدة منفعة). وهو ما يستدعي أنْ تفرض عليه ضريبة – وفقاً لجدول المنفعة الحدية سالف الذكر – قدرها $\frac{1000*1890}{2820} = 670$ ليرة سورية.

والنتيجة أنَّ نسبة الضريبة لدخول المكلف الأول تبلغ: $\frac{100*670}{5000} = 13.4\%$

بينما تبلغ للممول الأول كما توصلنا من قبل (25%)، وبالتالي يمكن القول بأنَّ هذه الضريبة في هذه الحالة تصاعدية، إذ إنها بنسبة أعلى من دخل قدره /12000/ ليرة سورية منها عن دخل قدره /5000/ ل.س.

ولكن هذه التصاعدية ليست ناشئة عن تطبيق قاعدة المساواة النسبية في التضحية، بل هي في الواقع ناتجة عن أنَّ جدول المنفعة الحدية المفترضة سالف الذكر، والمستخدم في تطبيق هذا المثال الرقمي، يتناقص بدرجة كبيرة نسبياً بالمقارنة مثلاً بجدول المنفعة الآتي:

وحدة شريحة الدخل	وحدات المنفعة الحدية	مجموع المنفعة الكلية
الـ 2000 ليرة الأولى	3000	3000
الـ 2000 ليرة الثانية	2950	5950
الـ 2000 ليرة الثالثة	2900	8850
الـ 2000 ليرة الرابعة	2850	11700
الـ 2000 ليرة الخامسة	2800	14500
الـ 2000 ليرة السادسة	2750	17250

فإذا أخذنا بهذا الجدول الأخير، فإنَّ تضحية المكلف الثاني والذي دخله /12000/ ليرة سورية، على أساس دفعه ضريبة قدرها /3000/ ليرة بواقع (25%) من هذا الدخل، تبلغ /4150/ وحدة منفعة، تمثل نسبتها إلى مجموع المنفعة الكلية لدخل المكلف الثاني: $\frac{100*4150}{17250} = 24\%$، وبتطبيق نسبة التضحية هذه على المكلف الأول الذي يبلغ دخله /5000/ ليرة سورية، والذي يحقق لهذا المكلف منفعة كلية قدرها /7400/ وحدة منفعة، فإنَّ ما يجب أنْ يضحّي به المكلف الأول من وحدات منفعة طبقاً لقاعدة المساواة النسبية في التضحية، يبلغ:

7400 × 24% = 1780 وحدة منفعة.

وهذا ما يستدعي أنْ تُفرض عليه ضريبة – وفقاً لجدول المنفعة الحدية الأخير – قدرها /123/ ليرة، أي بنسبة (24.6%) من دخله البالغ /5000/ ليرة سورية. ويُلاحظ أنها أقل من نسبة الضريبة نفسها إلى دخل المكلف الثاني البالغة (25%).

ومن هذا يتّضح أنَّ قاعدة المساواة النسبية تؤدي إلى تصاعدية الضريبة، لو أنَّ المنفعة الحدية لوحدة الدخل تتناقص بدرجة كبيرة كلما زاد الدخل. وهو ما يستدعي ارتفاع مستويات الدخل بالنسبة إلى احتياجات

الحياة الضرورية للأفراد، وهو شرط قلما أنْ يتوافر في البلاد النامية[803].

ثالثاً – حالة تطبيق قاعدة المساواة في التضحية الحدية:

يتطلب تطبيق هذه القاعدة أنْ يكون مجموع الضريبة المطلوب جبايتها من المكلفين يزيد على الفرق بين الدخل بينهما. وفي المثال الرقمي الحالي يبلغ هذا الفرق /7000/ ليرة سورية. بفرض أنَّ مجموع الضريبة المطلوب جبايتها يبلغ /9000/ ليرة سورية، فإنَّ تطبيق قاعدة المساواة الحدية يقتضي – باستخدام جدول المنفعة الحدية الأول – أنْ نترك لكل من المكلف الأول والمكلف الثاني الأربع الشرائح الأولى من الدخل، أي /4000/ ليرة سورية لكل منهما، ونحصل على ضريبة قدرها /1000/ ليرة سورية من المكلف الأول، وضريبة قدرها /8000/ ليرة سورية من المكلف الثاني، حتى تكون التضحية الحدية لكل منهما متساوية، وتبلغ /2820/ وحدة منفعة، هي وحدات منفعة الشريحة الأخيرة التي أخذت كضرائب، وهي الشريحة الخامسة للدخل.

ونتيجة لذلك نجد أنَّ نسبة الضريبة لدخل المكلف الثاني تبلغ: $\frac{100*8000}{12000} = 67\%$. بينما تبلغ هذه النسبة للممول الأول: $\frac{100*1000}{5000} = 20\%$، وهو ما يفيد تصاعدية الضريبة.

خلاصة القول: إنَّ الضريبة التي تفرض على أساس القدرة على الدفع، والتي تعتمد على فكرة تناقص منفعة وحدة الدخل، ليس من الضروري أنْ تكون تصاعدية. فإذا أخذنا بقاعدة المساواة المطلقة أو قاعدة المساواة النسبية في التضحية، فإنَّ مبدأ تناقص منفعة وحدة الدخل كلما زاد الدخل، لا يتطلب إلا أخذ مبلغ ضريبة أكبر من الغني عن الفقير. ولكن هذا لا يستدعي بالضرورة أنْ تكون نسبة الضريبة إلى دخل الغني أكبر من نسبتها إلى دخل الفقير. ومع ذلك فإنَّ هذا لا يمنعنا من القول بأنَّ قاعدة المساواة في التضحية تؤدي إلى تصاعدية الضريبة، لو أنَّ منفعة وحدة الدخل تتناقص بدرجة كبيرة كلما زاد حجم الدخل.

والواقع أنَّ غالبية التشريعات المعاصرة – ومنها السورية والمصرية واللبنانية – اتجهت إلى الأخذ بأسلوب الضريبة القياسية التصاعدية. لكن هذا لا يعني أنَّ المشرع لم يأخذ بالضريبة النسبية، بل العكس من

---

[803] الجعويني، (1967)، ص100.

ذلك، فقوانين هذه الدول تتضمن في نصوصها ضرائب نسبية.

وبطبيعة الحال، حتى يكون نظام التصاعد الضريبي فعالاً لا بدَّ من مراعاة الأمور التالية[804]:

1 – يجب أنْ تفرض الضريبة التصاعدية على إجمالي المقدرة التكليفية للمكلف، وليس على جزء منها (أي أنَّ مطرح الضريبة يجب أنْ يشمل جميع الدخول التي يحصل عليها المكلف)، وبذلك فإنَّ المطرح يمثل المقدرة التكليفية الفردية للمكلف بصورة أقرب للحقيقة، ويسمح بتطبيق معدلات مرتفعة.

2 – أنْ يتوقف المعدل التصاعدي عند حدٍّ معيّن حتى لا تتحول الضريبة إلى عقوبة تُفرض على ذوي الدخل المرتفع؛ مما يتعارض مع تشجيعهم على الاستثمار والمساهمة في عملية التنمية الاقتصادية للمجتمع.

3 – التخفيف قدر الإمكان من الإعفاءات الضريبية والمزايا العينية والخصومات التي تمنح لبعض فئات المكلفين دون غيرهم.

4 – مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بمعالجة أسبابها الحقيقية؛ لأنَّ تفشي هذه الظاهرة يجعل من تطبيق المعدلات الضريبية التصاعدية مسألة غير ذات أهمية على الصعيد العملي.

5 – وضع المعدلات الضريبية بشكل موضوعي ومدروس بحيث تراعي أعباء المكلف وظروفه العائلية، ومصدر المطرح الضريبي، وقيمته، وبذلك يمكن تجنب حدوث الانعكاس الضريبي في المستقبل. فعدد كبير من المكلفين قد يلجؤون إلى نقل العبء الضريبي الذي تحمّلوه إلى آخرين، وهم غالباً من ذوي الدخل المنخفض عندما تكون المعدلات الضريبية مرتفعة.

---

[804] محرزي، (2010). ص422.

الفرع الثاني

التصاعد الضريبي في التشريع السوري والتشريع المقارن

سنتحدث تواليا عن التصاعد الضريبي ومدى تطبيقه في كل من سورية ومصر ولبنان:

أولاً – التصاعد الضريبي في التشريع الضريبي السوري:

أخذ المشرع الضريبي السوري بالتصاعد الضريبي في القانون /24/ لسنة 2003 في موضعين اثنين: الضريبة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لضريبة الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية)، والضريبة على الرواتب والأجور. كما أخذ به في الضريبة على ريع العقارات والعرصات المفروضة بالمرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006.

1 – الضريبة على الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصاعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية):

تُطرح الضريبة على الأرباح الصافية للأشخاص الطبيعيين بحسب النسب الآتية (بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في المجهود الحربي عدا الإدارة المحلية)[805]:

أ) 10% عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى /200000/ ليرة سورية.

ب) 15% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /200000/ ليرة سورية وحتى /500000/ ليرة سورية.

ج) 20% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /500000/ ليرة سورية وحتى /1000000/ ليرة سورية.

د) 24% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /1000000/ ليرة سورية وحتى /3000000/ ليرة سورية.

هـ) 28% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز /3000000/ ليرة سورية.

وتطبق هذه المعدلات على الأرباح الصافية التي تؤول إلى الشركاء في شركات الأشخاص.

ونلاحظ من المعدلات السابقة أنه كلما ارتفع الربح زادت نسبة التخفيض، وبذلك لم يحقق التصاعد

---

[805] الفقرة /أ/ من المادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لسنة 2006 والمعدلة للفقرة /أ/ من المادة /16/ من القانون /24/ لسنة 2003.

الضريبي مطلبه الأول وهو العدالة الضريبية، وكأنَّ هذه النسب جاءت لاسترضاء أصحاب الدخول الكبيرة.

أما الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام شريطة أنْ يتم الاكتتاب بنسبة لا تقل عن (50%) من إجمالي أسهم الشركة وذلك في القطاعين الخاص والمشترك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية فتخضع لمعدل نسبي عن جميع نشاطاتها مقداره (14%)[806].

كما تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشترك عن جميع نشاطاتها والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره (22%)[807].

ومن ناحية أخرى، تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة المملوكة للدولة وتعمل وفق قانون الشركات رقم /29/ لعام 2011 وتعديلاته لمعدل قدره (22%)[808].

وتخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل ضريبي وحيد قدره (28%)[809].

كما طبقت المعدلات النسبية في ضريبة الدخل المفروضة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين سواء أكان لهم فروع في سورية أم لا ومقاوليهم الثانويين غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة

---

[806] الفقرة /ب/ من المادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 والمعدلة بالفقرة /أ/ من المادة /20/ من المرسوم التشريعي رقم /10/ لعام 2015.

[807] الفقرة /ج/ من المادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم/51/ لعام 2006.

[808] الفقرة /د/ من المادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 والمضافة بالفقرة /ب/ من المادة /20/ من المرسوم التشريعي رقم /10/ لعام 2015.

[809] المادة /4/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006.

وباستثناء منشآت القطاع العام الاقتصادي، والشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%)، والمشروعات المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار تخفض معدلات ضريبة الدخل التصاعدية والنسبية وفقاً لما يلي:

أ – درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية، وتُحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

ب – درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم /25/ عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية، ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم /75/ عاملاً فأكثر. كما يصبح هذا التخفيض /3/ درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم /150/ عاملاً فأكثر.

ج – درجة واحدة بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية. (انظر المادة /5/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006).

مع جهات القطاع العام والمشترك والخاص والتعاوني السورية أو لصالحها[810].

2 – أما بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور:

فيُحدد معدل الضريبة بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة وفق الآتي[811]:

أ) 4% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى و/80000/ ل.س.

ب) 6% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين /80001/ و/110000/ ل.س.

ج) 8% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين /110001/ و/140000/ ل.س.

د) 10% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين /140001/ و/170000/ ل.س.

هـ) 12% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين /170001/ و/200000/ ل.س.

و) 14% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين /200001/ و/230000/ ل.س.

ز) 16% عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين /230001/ و/260000/ ل.س.

ح) 18% عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز /260000/ ل.س.

واستثناء من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم /24/ لعام 2003، يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها، وتستوفى ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة[812]. ويحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة

---

[810] انظر المادة /61/ من القانون /24/ لعام 2003.

وتجدر الإشارة إلى أنَّ أحكام قوانين ضريبة دخل الشركات في سورية لم تلحظ أحكام قانون الشركات الجديد، الذي أتى بنصوص جديدة متعلقة بالشركات القابضة والشركات الخارجية. كما أنها لم تتطرق للشركات الفعلية من حيث خضوعها أو عدم خضوعها للضريبة، الأمر الذي يتطلب من المشرع مسايرة تطورات التشريعات الأخرى المتعلقة بالتشريع الضريبي.

[811] المادة الأولى من المرسوم التشريعي /24/ لعام 2020 المعدلة للمادة /68/ من القانون /24/ لعام 2003.

[812] الفقرة /أ/ من المادة /1/ من القانون /60/ لعام 2004.

وفق الآتي[813]:

أ) 1% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة الدخل.

ب) 2% من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة الدخل.

ج) 3% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الدخل.

د) 1% من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

هـ) 7% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل.

و) 3% من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

ز) 5% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الدخل.

ح) 2% من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

وهنا نلاحظ أنَّ المشرع خرج هنا عن قاعدة التصاعد الضريبي، ففرض الضريبة بمعدلات معينة ومحددة، وبموجب ذلك فإنَّ المتعهد الذي يقوم بأكثر من تعهد لن يطبق عليه التصاعد في الشرائح الضريبية، إذ يعامل كل تعهد معاملة مستقلة حيث تقتطع الضريبة من قبل الجهة العامة التي يجري التعامل معها وتوردها إلى الدوائر المالية[814]. والأفضل لو أنَّ المشرع يجعلها تصاعدية بأنْ يجمع مقدار الدخل الذي يحصل عليه المتعهد من جميع تعهداته ويخضعه لمعدلات تصاعدية حسب شرائح محددة.

3 – وأما بالنسبة للضريبة على ريع العقارات والعرصات:

فقد فرض المشرع في المرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006 ضريبة ريع العقارات بمعدلات تصاعدية، حيث تحدد نسب ضريبة ريع العقارات على أساس بدل إيجار العقار أو مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود

---

[813] الفقرة /ب/ من المادة /1/ من القانون /60/ لعام 2004.

[814] الهندي، فاطمة أحمد. (2019). دراسة تحليلية لواقع العدالة الضريبية في النظام الضريبي السوري. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. مج:35، العدد:2، ص 205. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

لمكلف واحد في الأراضي السورية كما يأتي[815]:

أ) 14% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لايتجاوز /1750/ ل.س.

ب) 16% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /1750/ ل.س وحتى /2000/ ل.س.

ج) 20% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /2000/ ل.س وحتى /5000/ ل.س.

د) 30% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /5000/ ل.س وحتى /10000/ ل.س.

هـ) 40% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز/10000/ ل.س وحتى /15000/ ل.س.

و) 50% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز/15000/ ل.س وحتى /20000/ ل.س.

ز) 60% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /20000/ ل.س.

وتجدر الملاحظة أنَّ ما اتبعه المشرع السوري كان صائباً بفرض هذه المعدلات التصاعدية على مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود لمكلف واحد، وليس على بدل إيجار كل عقار على حدة.

وبحسب المادة /16/ أيضاً من هذا المرسوم، تخضع العقارات المعفاة إعفاء مؤقتاً من ضريبة ريع العقارات باستثناء عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة (خلال فترة إعفائها) لرسم الحراسة بالنسب التالية:

أ) 3.5% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز /1750/ ل.س.

ب) 4% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /1750/ ل.س وحتى /2000/ ل.س.

---

[815] المادة /16/ من هذا المرسوم التشريعي.

أما بالنسبة لضريبة ريع العقارات المؤجرة لغير السوريين فهي ضريبة نسبية، حيث تنص الفقرتان /أ/ و/ب/ من المادة /16/ من القانون /15/ لعام 2021 الخاص بضريبة البيوع العقارية على أنه:

"أ – استثناء من الأحكام الناظمة للضريبة على الدخل تخضع العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين وغير السوريين وفق أحكام القانون رقم /١٠/ لعام ٢٠٠٦ والقانون رقم /٢٠/ لعام ٢٠١٥ لضريبة دخل بمعدل (10%) عشرة بالمئة من بدل الإيجار السنوي الوارد في عقد الإيجار، على ألا تقل ضريبة الدخل عن/0.0006/ ستة بالعشرة آلاف من القيمة الرائجة للعقار المؤجر، أما العقود المبرمة مع غير السوريين قبل نفاذ القانون رقم /١٠/ لعام ٢٠٠٦ فتخضع للضريبة بمعدل (10%) عشرة بالمئة من البدل المسمى بالعقد، على ألا تقل الضريبة عن مثلي الريع المالي السنوي للعقار المؤجر.

ب – استثناء من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية تخضع العقارات السكنية المؤجرة للسوريين وغير السوريين وفق أحكام القانون رقم /١٠/ لعام ٢٠٠٦ والقانون رقم /٢٠/ لعام ٢٠١٥ لضريبة دخل بمعدل (5%) خمسة بالمئة من بدل الإيجار السنوي الوارد في عقد الإيجار، على ألا تقل ضريبة الدخل عن /0.0003/ ثلاثة بالعشرة آلاف من القيمة الرائجة للعقار المؤجر، وتزاد القيمة الرائجة للوحدة العقارية السكنية المشار إليها بنسبة (25%) خمسة وعشرين بالمئة في حال تأجيره مفروشاً".

ج) 5% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /2000/ ل.س وحتى /5000/ ل.س.

د) 7.5% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /5000/ ل.س وحتى /10000/ ل.س.

هـ) 10% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /10000/ ل.س وحتى /15000/ ل.س.

و) 12.5% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /15000/ ل.س وحتى /20000/ ل.س.

ز) 15% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /20000/ ل.س.

وتنص هذه المادة أيضاً على أنْ تخضع عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة للنسب التالية:

أ) 14% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز /2000/ ل.س.

ب) 17.5% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /2000/ ل.س وحتى /6000/ ل.س.

ج) 23% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /6000/ ل.س وحتى /10000/ ل.س.

د) 29% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /10000/ ل.س وحتى /20000/ ل.س.

هـ) 38% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /20000/ ل.س.

أما عقارات المنشآت الصناعية غير المؤجرة المعفاة إعفاء مؤقتاً من ضريبة ريع العقارات (خلال فترة إعفائها) فتخضع لرسم الحراسة كالآتي[816]:

أ) 3.5% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي لا يتجاوز /2000/ ل.س.

ب) 4% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /2000/ ل.س وحتى /6000/ ل.س.

ج) 5.5% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /6000/ ل.س وحتى /10000/ ل.س.

د) 7% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /10000/ ل.س وحتى /20000/ ل.س.

هـ) 9% عن جزء الريع أو الريوع السنوية الذي يتجاوز /20000/ ل.س.

أما في ضريبة العرصات، فتُحدَّد نسبة الضريبة كما يلي على أساس قيمة العرصة أو العرصات التي

---

[816] المادة /16/ من المرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006.

تعود لمالك واحد في الأراضي السورية[817]:

أ) 6.50 بالألف عن جزء القيمة الذي لا يتجاوز /20000/ ل.س.

ب) 9.50 بالألف عن جزء القيمة الواقع بين /20000/ و/100000/ ل.س.

ج) 12.50 بالألف عن جزء القيمة الذي يتجاوز /100000/ ل.س.

إضافة لما سبق، يخضع المكلفون بضريبة ريع العقارات والعرصات على أساس إضافة نسبة (10%) إلى الضريبة النافذة بدءاً من تكاليف عام 2014 وما بعد[818].

وإلى جانب كل ذلك، فرض المشرع السوري ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي (وسماها رسم الإنفاق الاستهلاكي) بالمرسوم التشريعي رقم /11/ لسنة 2015 وبموجبه فرضت ضرائب على مختلف المواد والخدمات – كما ذكرنا سابقاً – بنسب تتفاوت بين المتدنية والمتوسطة والعالية، فهذه الضريبة تشمل السلع الضرورية (كالأجهزة الكهربائية ومستحضرات التجميل وأجهزة الهاتف المحمول والثابت)، والسلع الكمالية (كالسيارات). وكانت مستويات المعدلات في هذا المرسوم: (1%)، (2%)، (3%)، (3.5%)، (5%)، (10%)، (15%)، (20%)، (60%). وهي لم تُفرض تصاعدياً بناء على تصنيف السلع والخدمات من ضرورية إلى شائعة فكمالية، بقدر ما فرضت بناء على الحاجة التمويلية، فكان الاعتبار الأول لتحديد هذه المعدلات هو زيادة حصيلة تلك الضرائب، وبالتالي لم يحقق التصاعد الضريبي غايته في تحقيق العدالة المنشودة.

وبرأينا لم يحقق التصاعد الضريبي غايته الأولى وهي العدالة الضريبية، بسبب فرض المشرع ضرائب نوعية على الدخل بدلاً من فرض ضريبة موحدة على الدخل؛ فالتصاعد الضريبي حتى يكون فعالاً يجب أنْ يُفرض على ضريبة موحدة تقع على الدخل الكلي مراعاة لمبدأ الضريبة وفقاً للمقدرة التكليفية للمكلف.

ولعل من المفيد التأكيد على أنَّ المشرع السوري فرضَ إلى جانب الضرائب التصاعدية عدداً من الضرائب النسبية[819]. وهذا هو الأقرب للمنطق والعدالة، ففَرْضُ ضريبةٍ نسبية على شركات الأموال، وعلى ريع

---

[817] المادة /34/ من المرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006.

[818] المادة الأولى من القانون /15/ لعام 2013.

رؤوس الأموال المتداولة، يحقق العدالة الاجتماعية لما فيه من إعادة توزيع الثروة في المجتمع لصالح الطبقات الفقيرة.

ثانياً – التصاعد الضريبي في التشريع الضريبي المصري:

أخذ المشرع الضريبي في قانون الضريبة على الدخل رقم /91/ لسنة 2005 بالتصاعد الضريبي بالنسبة لدخل الأشخاص الطبيعيين فقط، بحيث تزداد الضريبة بزيادة الدخل، وتكون معدلات الضريبة على دخولهم كالآتي[820]:

معدل الضريبة	صافي الدخل الذي لم يتجاوز 600 ألف جنيه	صافي الدخل الذي تجاوز 600 ألف جنيه ولم يتجاوز 700 ألف جنيه	صافي الدخل الذي تجاوز 700 ألف جنيه ولم يتجاوز 800 ألف جنيه	صافي الدخل الذي تجاوز 800 ألف جنيه ولم يتجاوز 900 ألف جنيه	صافي الدخل الذي تجاوز 900 ألف جنيه ولم يتجاوز مليون جنيه	صافي الدخل أكثر من مليون جنيه
%0	أكثر من 1 جنيه إلى 15 ألف جنيه	–	–	–	–	–
%2.5	أكثر من 15 ألف جنيه إلى 30 ألف جنيه	من 1 جنيه إلى 30 ألف جنيه	–	–	–	–
%10	أكثر من 30 ألف جنيه إلى 45 ألف جنيه	أكثر من 30 ألف جنيه إلى 45 ألف جنيه	من 1 جنيه إلى 45 ألف جنيه	–	–	–
%15	أكثر من 45 ألف جنيه إلى 60 ألف جنيه	أكثر من 45 ألف جنيه إلى 60 ألف جنيه	أكثر من 45 ألف جنيه إلى 60 ألف جنيه	من 1 جنيه إلى 60 ألف جنيه	–	–

---

[819] سبق وأنْ تحدثنا عن بعضها في موضع سابق من الأطروحة.

[820] المادة /8/ من القانون رقم /91/ لعام 2005 والمعدلة عدة مرات آخرها التعديل بموجب المادة الأولى من القانون رقم /26/ لعام 2020.

%20	أكثر من 60 ألف جنيه إلى 200 ألف جنيه	أكثر من 60 ألف جنيه إلى 200 ألف جنيه	أكثر من 60 ألف جنيه إلى 200 ألف جنيه	أكثر من 60 ألف جنيه إلى 200 ألف جنيه	من 1 جنيه إلى 200 ألف جنيه	–
22.5 %	أكثر من 200 ألف إلى 400 ألف جنيه	أكثر من 200 ألف إلى 400 ألف جنيه	أكثر من 200 ألف إلى 400 ألف جنيه	أكثر من 200 ألف إلى 400 ألف جنيه	أكثر من 200 ألف إلى 400 ألف جنيه	من 1 جنيه إلى 400 ألف جنيه
%25	ما زاد على 400 ألف جنيه	ما زاد على 400 ألف جنيه	ما زاد على 400 ألف جنيه	ما زاد على 400 ألف جنيه	ما زاد على 400 ألف جنيه	ما زاد على 400 ألف جنيه

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل.

واستثناء من أحكام هذه المادة:

1 – تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (10%) بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر[821].

2 – يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها في المادة /46 مكرراً/ المحققة من مصدر في مصر خلال السنة التي يحصل عليه شخص طبيعي مقيم (10%) وذلك دون خصم أية تكاليف، ويخفض السعر إلى (5%) إذا كانت الأوراق المالية مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية[822].

3 – تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في المادة /46 مكرراً 4/ المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر

[821] المادة /11/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمعدلة بالمادة الثانية من القانون /11/ لسنة 2013.

[822] المادة /46 مكرر2/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون رقم /53/ لسنة 2014، والمعدلة بالقانون رقم /199/ لعام 2020.

بسعر (10%) وذلك دون خصم أية تكاليف[823].

وبرأينا فإنَّ ما جاء به التعديل الأخير حقق التصاعد الضريبي بصورة أفضل، لأنه أخضع كل شريحة للمعدل الضريبي نفسه وبالحد الأعلى نفسه لباقي المكلفين الذين يزداد صافي دخولهم. فمثلاً، المكلف (أ) الذي يكون صافي دخله بين /800/ ألف جنيه و/900/ ألف جنيه سنوي يخضع صافي دخله بالحد الأعلى المقدَّر بـ /60/ ألف جنيه سنوياً لمعدل ضريبي مقداره (15%)، وهو المعدل ذاته الذي يخضع له المكلف (ب) صافي دخله بين /700/ ألف جنيه و/800/ ألف جنيه سنوياً عن المبلغ بين /45/ ألف جنيه و/60/ ألف جنيه سنوياً. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، فإنَّ المكلف (أ) يخضع للضريبة عن الشريحة الواقعة بين /1/ جنيه و/60/ ألف جنيه سنوياً، بينما المكلف /ب/ يخضع للضريبة عن الشريحة الواقعة بين /45/ ألف جنيه و/60/ ألف جنيه سنوياً، أي أنَّ المكلف (أ) يخضع للضريبة بمعدل (15%) ويكون مبلغها أعلى من الضريبة التي يدفعها المكلف (ب) بالمعدل ذاته، وبالحد الأعلى ذاته من صافي الدخل الخاضع لها. وهذه الطريقة أفضل مما كان متبعاً سابقاً[824].

أما صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها فتخضع للضريبة بمعدل نسبي قدره (22.5%)[825]. وتضم الأشخاص الاعتبارية شركات الأموال وشركات الأشخاص وشركات الواقع والجمعيات التعاونية والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية[826].

واستثناء من هذا المعدل، تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزي للضريبة بمعدل (40%)، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بمعدل (40.55%)[827]. كما تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة

---

[823] المادة /46 مكرر 5/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون رقم /53/ لسنة 2014، والمعدلة بالقانون رقم /199/ لعام 2020.

[824] كان المشرع سابقاً قد قسم المكلفين إلى خمس شرائح تخضع لمعدلات ضريبية تصاعدية، وأعفى الشريحة الأولى من الضريبة، ثم أعطى الشرائح الثانية والثالثة والرابعة خصماً ضريبياً.

[825] انظر المادة /47/ من القانون /91/ لعام 2005، والمادة /49/ منه والمعدلة بموجب المادة الأولى من القانون /96/ لعام 2015.

[826] المادة /48/ من القانون /91/ لعام 2005.

من مصدر في مصر للضريبة بمعدل (10%) من صافي الأرباح الرأسمالية[828]. كما تخضع للضريبة بمعدل (20%) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر[829].

وبرأينا فإنَّ فرض ضرائب بمعدلات نسبية على شركات الأموال والبنوك بدلاً من معدلات تصاعدية يحقق هدف إعادة توزيع الثروات في المجتمع. ونرى من الأفضل استثناء الجمعيات التعاونية من هذه المعدلات وإخضاعها لمعدلات تصاعدية نظراً للدور الاجتماعي الذي تلعبه هذه الجمعيات.

وبالإضافة إلى ما سبق، فرض المشرع المصري ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات بالمعدلات الآتية: (0.5%)، (1%)، (5%)، (8%)، (10%)، (15%)، (30%)، (50%)، (75%)، (100%)، (150%)، (165%)، (200%)، (250%). لكنه لم يفرضها على أساس تقسيم السلع والخدمات إلى ضرورية وشائعة وكمالية، وبالتالي لم يحقق التصاعد الضريبي غايته في تحقيق العدالة المنشودة[830].

وبالنسبة للعقارات، فإنَّ المشرع فرّق بين كل من الضريبة العقارية، والضريبة على الثروة العقارية، وضريبة التصرفات العقارية. فالضريبة على الثروة العقارية تخضع للمعدلات التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005، أما ضريبة التصرفات العقارية فتخضع لمعدل نسبي وقدره (2.5%) من إجمالي قيمة التصرف. وبرأينا فإنَّ ما انتهجه المشرع في هاتين الضريبتين كان صائباً؛ فضريبة الثروة العقارية تفرض على الدخل الناتج عن تأجير الوحدات العقارية المبنية ولذلك أخضعها للمعدلات التصاعدية. أما ضريبة التصرفات العقارية فتفرض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات، سواء كان هذا التصرف بالبيع أو الهبة أو التبرع أو تقرير حق الانتفاع، لذلك فالأفضل خضوعها لمعدل نسبي.

وبالنسبة للضريبة العقارية المنصوص عليها في قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم /196/ لعام

---

[827] انظر المادة /49/ من القانون /91/ لعام 2005 والمعدلة بموجب المادة الأولى من القانون /96/ لعام 2015.

[828] انظر المادة /49 مكرر/ من القانون /91/ لعام 2005، والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لعام 2014.

[829] انظر المادة /56/ من القانون /91/ لعام 2005.

[830] راجع الجداول المرافقة للقانون /67/ لعام 2016.

2008، فيكون معدلها (10%) من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، وذلك بعد استبعاد (30%) من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و(32%) بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن. ونرى أنه من الأفضل لو فرض المشرع المصري هذه الضريبة بمعدلات تصاعدية بدلاً عن المعدل نسبي، تحقيقاً للعدالة الاجتماعية المنشودة.

ثالثاً – التصاعد الضريبي في التشريع الضريبي اللبناني:

فرض المشرع اللبناني ضريبة تصاعدية في قانون الضريبة على الدخل في موضعين اثنين: في الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، والضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد. إضافة إلى استخدامه المعدلات التصاعدية في ضريبة الأملاك المبنية، وفي ضريبة التحسين الناتج عن تنفيذ أشغال عامة.

1 – بالنسبة للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية:

في هذه الضريبة، استخدم المشرع المعدل التصاعدي، فحدّد معدل الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وغير التجارية على الصورة الآتية[831]:

أ) 4% عن القسم الخاضع للضريبة الذي لا يتجاوز /9000000/ ليرة.

ب) 7% عن القسم الخاضع للضريبة الذي يزيد عن /9000000/ ليرة ولا يتجاوز /24000000/ ليرة.

ج) 12% عن القسم الخاضع للضريبة الذي يزيد عن /24000000/ ليرة ولا يتجاوز /54000000/ ليرة.

د) 16% عن القسم الخاضع للضريبة الذي يزيد عن /54000000/ ليرة ولا يتجاوز /104000000/ ليرة.

هـ) 21% عن القسم الخاضع للضريبة الذي يزيد عن /104000000/ ليرة، ولا يتجاوز /225000000/ ليرة.

و) 25% عن القسم الخاضع للضريبة الذي يزيد عن/225000000/ ليرة.

وإلى جانب هذه الضريبة التصاعدية، فرض المشرع في هذه المادة ضريبة نسبية قدرها (17%) على أرباح كل من الشركات المغفلة، والشركات المحدودة المسؤولية، وشركات التوصية بالأسهم بالنسبة للشركاء

---

[831] المادة /32/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 بحسب التعديلات التي كان آخرها بموجب القانون /144/ لعام 2019. وبحسب المادة /33/ من المرسوم ذاته، يضاف إلى الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وغير التجارية لحساب جميع البلديات علاوة قدرها (15%) من الضريبة.

الموصين[832].

أما الشركات القابضة (الهولدينغ) فتخضع المبالغ التي تتقاضاها هذه الشركة من الشركات التابعة لها في لبنان لقاء نفقات الإدارة والخدمات وخلافه للضريبة بمعدل (5%)، كما تخضع العائدات التي تحصل عليها شركات الهولدينغ نتيجة تأجيرها لمؤسسات واقعة في لبنان براءات الاختراع وسائر الحقوق المحفوظة التي تملكها للضريبة بمعدل (10%)[833].

كما تخضع شركة الهولدينغ لضريبة سنوية مقطوعة مقدارها (6%) من مجموع قيمة رأسمالها مضافاً إليه مال الاحتياط عندما لا يتجاوز هذا المجموع /50/ مليون ليرة. ويخفض معدل الضريبة إلى (4%) للمبالغ الواقعة بين/50/ مليون و/80/ مليون ليرة وإلى (2%) للمبالغ التي تتجاوز/80/ مليون ليرة، على أنْ لا يتعدى مجموع الضريبة السنوية المذكورة خمسة ملايين ليرة[834].

أما الشركات الخارجية (الأوف شور) فتخضع لضريبة سنوية مقطوعة مقدارها مليون ليرة[835].

وأخيراً، بالنسبة إلى المبالغ التي يتقاضاها في لبنان أشخاص أو شركات أو مؤسسات ليس لهم فيه محل لمزاولة المهنة، عن أعمال خاضعة لهذه الضريبة وكذلك الأرباح والإيرادات والحاصلات التي يجنونها في لبنان، فتخضع لضريبة نسبية مقدارها (15%) من المبلغ الصافي الخاضع للضريبة[836].

2 – الضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد:

استخدم المشرع المعدل التصاعدي في ضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد، فكانت معدلات شرائح هذه الضريبة كما يأتي[837]:

---

[832] المادة /32/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والمعدلة مؤخراً بموجب القانون /144/ لعام 2019.

[833] الفقرتان /ج/ و/د/ من المادة السادسة من المرسوم الاشتراعي رقم /45/ لعام 1983، والمستبدلتان بموجب المادة /44/ من القانون /409/ لعام 1995.

[834] الفقرة /هـ/ من المادة السادسة من المرسوم الاشتراعي رقم /45/ لعام 1983، والمستبدلة بموجب المادة /39/ من القانون /89/ لعام 1991.

[835] انظر المادة /4/ من المرسوم الاشتراعي رقم /46/ عام 1983، والمعدلة بموجب المادة /42/ من القانون /89/ لعام 1991.

[836] انظر المادتين /41/ و/42/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون /107/ لعام 1999.

[837] المادة /58/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959، والمعدلة عدة مرات، آخرها بموجب القانون /144/ لعام 2019.=

أ) 2% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي لا يتجاوز /6000000/ ليرة لبنانية. ويخفض هذا المعدل إلى النصف من أساس معاشات التقاعد وما يماثلها.

ب) 4% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن/6000000/ ليرة لبنانية ولا يتجاوز /15000000/ ليرة لبنانية. ويخفّض هذا المعدل إلى النصف من أساس معاشات التقاعد وما يماثلها.

ج) 7% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن /15000000/ ليرة لبنانية ولا يتجاوز /30000000/ ليرة لبنانية. ويخفض هذا المعدل إلى النصف من أساس معاشات التقاعد وما يماثلها.

د) 11% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن /30000000/ ليرة لبنانية ولا يتجاوز /60000000/ ليرة لبنانية. ويخفض هذا المعدل إلى النصف من أساس معاشات التقاعد وما يماثلها.

هـ) 15% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن /60000000/ ليرة ولا يتجاوز /120000000/ ليرة لبنانية. ويخفض هذا المعدل إلى النصف من أساس معاشات التقاعد وما يماثلها.

و) 20% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن/120000000/ ليرة لبنانية ولا يتجاوز /225000000/ ليرة لبنانية. ويخفض هذا المعدل إلى النصف من أساس معاشات التقاعد وما يماثلها.

ز) 25% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن /225000000/ مليون ليرة. ويخفض هذا المعدل إلى النصف من أساس معاشات التقاعد وما يماثلها[838].

أما الأجور المقطوعة فتكلف بمعدل (3%) مهما تكن قيمتها وبدون أي تنزيل. ويُقصد بالأجور

=وكانت المعدلات والشرائح الضريبية قبل التعديل الأخير كما يلي:

أ) 2% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي لا يتجاوز /6000000/ ليرة.

ب) 4% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن /6000000/ ليرة ولا يتجاوز /15000000/ ليرة.

ج) 7% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن /15000000/ ليرة ولا يتجاوز /30000000/ ليرة.

د) 11% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن /30000000/ ليرة ولا يتجاوز /60000000/ ليرة.

هـ) 15% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن /60000000/ ليرة ولا يتجاوز /120000000/ ليرة.

و) 20% عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن /120000000/ ليرة.

[838] الجدير بالذكر أنَّ رواتب وأجور المستخدمين العاملين في الشركات المحصور نشاطها خارج لبنان (شركات الأوف شور) تخضع لضريبة الرواتب والأجور المنصوص عليها في المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 بالمعدلات المذكورة في الأعلى، لكن بعد حسم (30%) من الراتب الأساسي لهؤلاء باعتبارها تعويض تمثيل.

المقطوعة الأجور التي تدفع للعمال والأجراء والمستخدمين بصورة عارضة للقيام بعمل مؤقت على أساس القطعة أو الكمية[839].

3 – ضريبة الأملاك المبنية:

استخدم المشرع المعدل التصاعدي في ضريبة الأملاك المبنية، حيث تخضع الإيرادات الصافية السنوية التي تعود للمكلف من كل عقار على حدة، وفقاً للمعدلات التالية[840]:

أ) 4% للشطر من الإيرادات الذي لا يتجاوز /40/ مليون ليرة.

ب) 6% للشطر من الإيرادات الذي يزيد على /40/ مليون ليرة ولا يتجاوز /80/ مليون ليرة.

ج) 8% للشطر من الإيرادات الذي يزيد على /80/ مليون ليرة ولا يتجاوز /120/ مليون ليرة.

د) 11% للشطر من الإيرادات الذي يزيد على /120/ مليون ليرة ولا يتجاوز /200/ مليون ليرة.

هـ) 14% للشطر من الإيرادات الذي يزيد على /200/ مليون ليرة[841].

4 – ضريبة التحسين الناتج عن تنفيذ الأشغال العامة[842]:

تفرض هذه الضريبة بالنسب الآتية[843]:

أ) 10% على الجزء الذي يفوق خمسة أضعاف الحد الأدنى للأجور (المعمول به بتاريخ صدور القرار البدائي الذي حدد مقدار التحسين) ولا يجاوز خمسة وعشرين ضعفاً.

ب) 20% على الجزء الذي يجاوز خمسة وعشرين ضعفاً للحد الأدنى للأجور ولا يفوق الخمسين ضعفاً.

---

[839] المادة /59/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959، المعدلة بموجب القانون 1988/3، والقانون 1990/4، والقانون 1993/282، والقانون 1995/409، والقانون 1999/107، والقانون 2001/326.

[840] المادة /54/ من قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر عام 1962، والمعدلة وفق القانون رقم /583/ لعام 2004، ثم المعدلة أخيراً بالقانون /79/ لعام 2018.

ويُلاحظ أنَّ هذه الضريبة تُفرض على مجموع الإيرادات الصافية، الحقيقية أو المقدرة، العائدة للسنة السابقة للتكليف؛ راجع المادة /24/ من قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر في 1962/9/17.

[841] إنَّ التعديل الأخير الذي طال قانون الضريبة على الأملاك المبنية لم يغيّر معدلات الضريبة ولا عدد الشرائح، بل عدّل فقط الحد الأدنى والأعلى لكل شريحة.

[842] هنا نلاحظ أنَّ المشرع اللبناني اعتبرها ضريبة وليست رسماً أو إتاوة.

[843] المادة /47/ من قانون الاستملاك رقم /58/ لعام 1991.

ج) 30% على الجزء الذي يجاوز الخمسين ضعفاً للحد الأدنى للأجور ولا يفوق المئة.

د) 40% على الجزء الذي يجاوز المئة ضعف الحد الأدنى للأجور على أنْ لا تتجاوز قيمة ضريبة التحسين قيمة ربع مساحة العقار بتاريخ صدور قرار التخمين.

أما بالنسبة إلى الضريبة على القيمة المضافة، فقد فُرضت بمعدل قدره (11%) مع وجود بعض الإعفاءات. ولتحقيق التصاعد الضريبي – وبالتالي العدالة الضريبية – كان لزاماً تقسيم السلع والخدمات إلى ضرورية وشائعة وكمالية، وفرض ضريبة على السلع الكمالية بمعدلات مرتفعة، ومعدلات متوسطة على السلع الشائعة، ومعدلات منخفضة على السلع الضرورية.

وينطبق على التصاعد المطبَّق على الضرائب على الدخل في لبنان، ما ذكرناه في سورية، فالتصاعد الضريبي لم يحقق العدالة الضريبية المنشودة، بسبب اعتماد المشرع الضريبي في لبنان على نظام الضرائب النوعية بدلاً من الضريبة الموحدة.

المبحث الثاني

التمييز في المعاملة الضريبية لأسباب تتعلق بالدخل

عند فرض ضريبة على الدخل، لا بدَّ من الأخذ بعين الاعتبار نوع مصدر الدخل. وتأتي أهمية موضوع التفريق في المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل واستعمالاته وتكاليفه باعتبار أنه أحد الموضوعات التي لها علاقة وثيقة بالعدالة الضريبية. وكل إنفاق خارج ما يُعَدُّ من قبيل تكاليف الدخل يُعَدُّ استعمالاً للدخل؛ فالغاية من الحصول على الدخل هي استعماله، سواء أكان في صورة استهلاك أم ادخار أم استثمار. ولكن هذه الاستعمالات لا تُخصم من الدخل بخلاف التكاليف. لذا هناك أهمية للتمييز بين النفقات التي تُعَدُّ من قبيل تكاليف الدخل وتلك التي تُعَدُّ من استعمالاته، وذلك لغرض تحديد المصاريف والنفقات التي تنزل من مطرح الضريبة. إلا أنه أحياناً يحصل صعوبات في التفريق بينهما؛ إذ ليس هناك معياراً حاسماً تأخذ به التشريعات الضريبية لهذا التمييز، وغالبية التشريعات لا تضم نصوصاً يمكن من خلالها التمييز بين التكاليف واستعمالات الدخل[844].

وبناء عليه، سندرس التفريق في المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل (المطلب الأول)، والتفريق في المعاملة تبعاً لاستعمال الدخل (المطلب الثاني)، وتكاليف الدخل وخصم أعباء الديون (المطلب الثالث).

المطلب الأول

التفريق في المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل

لا خلاف في أنَّ الدخل يتحقق من أحد ثلاثة مصادر، هي: رأس المال، أو العمل، أو يشترك رأس المال مع العمل لتكوين الدخل، لذلك فإنَّ العدالة تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية باختلاف نوع مصدر الدخل[845].

والسبب في اختلاف المعاملة الضريبية تبعاً لاختلاف نوع مصدر الدخل يرجع إلى عدة عوامل، منها أنَّ مصدر الدخل المتأتي من العمل هو أقل انتظاماً وثباتاً من مصدر الدخل المتأتي من رأس المال[846].

---

[844] الزبيدي، (2018)، ص201.
وراجع أيضاً: فوزي، (1965)، ص160.
[845] العكام، (2010، أ)، ص536.

وعلى الرغم من ذلك، إلا أننا نرى أنَّ العدالة الضريبية المنشودة لا تتطلب إطلاق مبدأ التمييز في المعاملة الضريبية تبعاً لاختلاف مصدر الدخل، لسببين:

الأول: أنَّ الأخذ بنظام الضريبة الموحدة سيقلل من المغايرة في المعاملة الضريبية تبعاً لاختلاف مصدر الدخل. وكما نعلم، فإنَّ نظام الضريبة الموحدة على الدخل أقرب للعدالة الضريبية من نظام الضرائب النوعية، وبإمكان نظام الضريبة الموحدة التغلب على عدم التمييز حسب مصدر الدخل كما سنرى لاحقاً.

الثاني: أنَّ هناك اختلافاً في مسؤولية الشريك حسب نوع الشركة. ففي شركات الأموال لا يكون المساهم فيها مسؤولاً أمام الغير سوى في حدود حصته التي يملكها في رأس مال الشركة، في حين أنَّ الشريك المتضامن يعتبر ضامناً بأمواله الشخصية وعلى وجه التضامن مع الشركاء الآخرين لكافة الديون والالتزامات التي ترتبت على الشركة أثناء وجوده شريكاً فيها. الأمر الذي يترتب عليه مغايرة المعاملة الضريبية بين هذه الشركات بالرغم من أنَّ مصدر الدخل فيها واحد (رأس المال). كما أنَّ القانون الضريبي يشمل أشخاصاً اعتبارية أخرى غير الشركات الخاصة، كالجمعيات والشركات العامة، وهذا ما يتطلب اختلاف المعاملة الضريبية بينها.

وسنندرس موقف المشرع في كل من سورية ومصر ولبنان من التفريق في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل من خلال أمرين هما: الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة والإعفاء للأعباء العائلية (الفرع الأول)، ثم معدل الضريبة (الفرع الثاني).

---

[846] الزبيدي، (2018)، ص205.

الفرع الأول

الإعفاء للحد الأدنى للمعيشة والإعفاء للأعباء العائلية

سندرس فيما يأتي موقف كل من التشريع السوري والمصري واللبناني من التفريق في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل من هذين الإعفاءين.

أولاً – في التشريع السوري:

بالنسبة للحد الأدنى للمعيشة فقد اختلف من ضريبة إلى أخرى، حيث بلغ – كما ذكرنا – في نطاق ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية) /50000/ ليرة سورية سنوياً وهو مقرر للشخص الطبيعي. ويستفيد منه كل شريك في شركة التضامن والشركاء الموصون في شركة التوصية، ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التنزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة. وهذا الإعفاء غير مقرر للشخص الاعتباري.

وبلغ في نطاق الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي الدخل المقطوع) /50000/ ليرة سورية سنوياً. وأفرد القانون نصاً خاصاً للسيارات العامة فنظر إليها على أنها هي وحدة التكليف، مراعاة منه لأصحابها، بأنْ يتم تنزيل حد أدنى معفى مقطوع من الأرباح السنوية قدره /36000/ ليرة سورية لكل سيارة.

وينزل حد أدنى معفى قدره /50000/ ليرة سورية من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمكلفي المهن العلمية غير التجارية التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال بصرف النظر عن الزمرة التي يخضعون لها.

أما في ضريبة الرواتب والأجور فقد منح المشرع حداً أدنى معفى بلغ /50000/ ليرة سورية شهرياً[847].

---

[847] بحسب التعديل الأخير الذي نصت عليه المادة /2/ من المرسوم /24/ لعام 2020.

كما أعفى السوريين المكلفين بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة إعفاء جزئياً، ولم يمنحه لغير السوريين.[848] ولم يقرر المشرع هذا الإعفاء للمكلفين بضريبة ريع العقارات الناتجة عن تأجير العقار.

وبذلك يكون قد فرّق بين مصدر الدخل، حيث لم يقرر إعفاء الحد الأدنى للمعيشة بالنسبة لمكلفي ضريبة ريع الأموال المتداولة من غير السوريين، ولا لمكلفي ضريبة ريع العقارات الناتجة عن تأجير العقار (مصدر الدخل رأس المال)، بينما قرر هذا الإعفاء لكل من مكلفي ضريبة الرواتب والأجور (مصدر الدخل العمل)، وضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (مصدر الدخل رأس المال والعمل معاً). إلا أنَّ المشرع اختار الممايزة في ضريبة الأرباح بين الضريبة على شركات الأشخاص وباقي الشركات والأشخاص الاعتبارية، حيث منح حداً أدنى للمعيشة في الحالة الأولى فقط، على الرغم من وحدة مصدر الدخل؛ وذلك يرجع إلى معاملة المشرع الشركاء في شركات الأشخاص معاملة الأفراد الطبيعيين. ويبدو أنَّ المشرع سلك هذا الطريق بسبب طبيعة شركات الأشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي للشركاء.

ونرى ضرورة الأخذ بالحد الأدنى المعفى في ضريبة ريع العقارات المؤجرة على أنْ لا يعطى لمن يتجاوز بدل إيجار عقاره حداً معيناً.

وبالنسبة للأعباء العائلية، فذكرنا أنَّ المشرع الضريبي لم يعطِ أي إعفاء للأعباء العائلية، لكنه أعطى مكلفي ضريبة الرواتب والأجور (مصدر الدخل هو العمل) تعويضاً عائلياً، ولم يمنحه لمكلفي بقية الضرائب (مصدر الدخل العمل ورأس المال، أو رأس المال). وبذلك فرّق في التعويض العائلي بين مصادر الدخل إيماناً منه بأنَّ مكلفي ضرائبة الرواتب والأجور هم عادة الفئات الأقل دخلاً وهم الأولى بالتعويض العائلي[849].

ثانياً – في التشريع المصري:

ذكرنا سابقاً أنَّ المشرع المصري تخلى عن إعطاء إعفاء مقابل الأعباء المعيشية، وتم جمع إيرادات المكلف كلها بالنسبة للشخص الطبيعي كلها ثم تم منحه إعفاء للحد الأدنى للمعيشة مقداره /15000/ جنيه وذلك فقط بالنسبة

---

[848] المادة /83/ وما بعدها من القانون /24/ لعام 2003.

[849] مع الإشارة إلى الملاحظات التي سبق وأنْ أوردناها عن التعويض العائلي في سورية.

للمكلف الذي لا يتجاوز صافي دخله السنوي /600/ ألف جنيه، بالإضافة لمنح مبلغ /9000/ جنيه إعفاء شخصياً سنوياً للممول من ضريبة المرتبات وما في حكمها.

ولا يسري نظام الحد الأدنى أو الشريحة المعفاة على ممولي الضريبة على الأشخاص الاعتبارية، من شركات أشخاص وأموال وغيرها. كما لا يستفيد من الشريحة المعفاة الممولون الأفراد الذين يخضعون للضريبة بمعدل قطعي أو ثابت على إجمالي دخولهم دون خصم، والذين تم ذكرهم سابقاً.

أما في الضريبة العقارية المفروضة في المادة الثامنة من القانون /196/ لعام 2008، فقد منح حد أدنى معفى للوحدات السكنية التي يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية /24000/ جنيه، وكل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن /1200/ جنيه[850]. كما منح حداً أدنى معفى في الضريبة على الثروة العقارية التي تخضع للمعدلات المفروضة بالمادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005. إلا أنَّ المشرع لم يمنح حداً أدنى معفى في ضريبة التصرفات العقارية المنصوص عليها في المادة /42/ من القانون /91/ لعام 2005.

فالمشرع منح مكلفي ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين – مع بعض الاستثناءات – (مصدر الدخل هنا العمل، أو العمل ورأس المال معاً، أو رأس المال) حداً أدنى معفى (بالنسبة فقط للمكلف الذي لا يتجاوز صافي دخله السنوي /600/ ألف جنيه)، ولم يمنحه لممولي الضريبة على الأشخاص الاعتبارية (مصدر الدخل رأس المال والعمل معاً)، ولا للممولين الذين يحققون إيرادات من التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها (مصدر الدخل رأس المال)، لكنه منح هذا الإعفاء للمكلفين بالضريبة العقارية بالنسبة للوحدات السكنية والعقارات المستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية (مصدر الدخل رأس المال). كما منح خصماً إضافياً لمكلفي الضريبة على المرتبات (مصدر الدخل هو العمل) علاوة على الحد الأدنى المعفى المقرر في المادة الثامنة من قانون الضريبة على الدخل.

---

[850] المادة /18/ من القانون /196/ لسنة 2008 بحسب التعديل الأخير بموجب القانون /117/ لعام 2020.

وهكذا يتبين أنَّ المشرع لم يفرِّق بشكل كامل في الحد الأدنى حسب مصدر الدخل. لكن – برأينا – فإنَّ هذا الأمر مبرر؛ فمن ناحية أخذ المشرع بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ومن الطبيعي أنْ تُجمع دخول المكلف باختلاف مصادرها لتشكل مطرح الضريبة، وتبقى هذه الطريقة أفضل من الأخذ بنظام الضرائب النوعية. ومن ناحية ثانية فرّق المشرع في الحد الأدنى بين مصادر الدخل عندما قرر عدم منح هذا الإعفاء بالنسبة للإيرادات على التصرفات العقارية، ومنحه لمكلفي الضريبة على الرواتب والأجور والضريبة على النشاط التجاري أو المهني أو غير التجاري.

لكن من جانب آخر، كان بإمكان المشرع منح حد أدنى معفى من الضريبة يستفيد منه كل شريك في شركة التضامن والشركاء الموصون في شركة التوصية، على أنْ لا يستفيد الشريك الواحد من هذا التنزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة.

ثالثاً – في التشريع اللبناني:

لم يفرِّق المشرع في قانون الضريبة على الدخل بالنسبة للحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء المعيشية بين الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية (مصدر الدخل العمل ورأس المال معاً) من جهة، والضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد (مصدر الدخل العمل) من جهة أخرى. وهذا ما نجده في نص المادة /31/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 المذكورة سابقاً.

كما تنص المادة /56/ من هذا المرسوم فيما يتعلق بالضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد على أنْ:

"تُفرض الضريبة على الواردات السنوية الصافية المحدَّدة وفقاً لأحكام المواد /48/ و/49/ و/50/ من قانون ضريبة الدخل بعد أنْ ينزل منها لكل شخص طبيعي من المكلفين التنزيل العائلي وفقاً لأحكام المادة /31/ من قانون ضريبة الدخل المعدلة وضمن ذات الشروط، بالإضافة إلى تنزيل مبلغ عشرة ملايين ليرة لبنانية من أساس المعاش التقاعدي للمتقاعدين". وقد سبق أنْ أوضحنا سابقاً المادة /31/ والشروط التي تضمنتها.

لكن لاحقاً صدرت عدة مراسيم تم بموجبها رفع الحد الأدنى للرواتب والأجور في كثير من قطاعات الدولة[851].

أما في الضريبة على الأملاك المبنية فمنح حداً أدنى معفى على تملّك العقار السكني الذي يشغله مالكه فقط، ولم يشمل الإعفاء الدخل المتأتي من تأجير أو استثمار العقار[852]. وهو موقف منتقد، فمن غير المبرر منح حد أدنى معفى لمكلف بضريبة على رأس المال، وعدم منحه لمكلف بضريبة على دخل مصدره رأس المال ذاته. وقد سبق لنا طرح الحل الأقرب للعدالة الضريبية.

ولم يفرض المشرع معاملة موحدة لكل المكلفين في الحد الأدنى المعفى ضمن ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، حيث يستفيد من هذا التنزيل المكلفون أصحاب المؤسسات الفردية، وكل شريك في شركات التضامن، وكذلك كل شريك متمتع بالأهلية في شركات التوصية سواء كان من الشركاء المفوضين أم الموصين. ويعامل الورثة الذين يرثون مؤسسة فردية معاملة الشركة الفعلية فيستفيدون من تنزيل واحد ما لم يعقدوا فيما بينهم اتفاقاً قانونياً باسم شركة تضامن أو توصية. أما الشركاء في شركة التوصية الناتجة شراكتهم من تطبيق المادة /66/ من قانون التجارة فيستفيدون من تنزيل عائلي سواء أكانوا متمتعين بالأهلية أم غير متمتعين بها. وعلى خلاف ذلك، لا يستفيد هؤلاء الشركاء من أي تنزيل عائلي في حال كانوا غير متمتعين بالأهلية ولم تنتج شراكتهم من تطبيق المادة /66/ من قانون التجارة. ولا تستفيد شركات الأموال من أي تنزيل عائلي، باستثناء الشركاء المفوضين في شركة التوصية بالأسهم. كما تستفيد الشركات الفعلية من تنزيل عائلي واحد، هو الأعلى لأحد الشركاء. ولا تستفيد الشركات القابضة والشركات الخارجية من حد أدنى معفى، كما أنَّ الضريبة على المبالغ التي يتقاضاها في لبنان أشخاص أو شركات أو مؤسسات ليس لهم فيه محل لمزاولة المهنة، عن أعمال خاضعة لهذه الضريبة وكذلك الأرباح والإيرادات والحاصلات التي يجنونها في لبنان، فتفرض دون حد أدنى معفى.

وأخيراً فإنَّ المكلفين بضريبة الأرباح على أساس الربح المقدر يستفيدون من تنزيل عائلي سنوي يعادل

---

851 ذكرنا بعضاً منها في موضع سابق من الأطروحة.

852 المادة /52/ من قانون الأملاك المبنية لعام 1962، المعدلة بالقانون /366/ لعام 1994، ثم بالقانون /40/ لعام 2007، وأخيراً بالقانون /79/ لعام 2018.

التنزيل المعطى للمتزوج دون أولاد.

مما سبق نجد أنَّ المشرع اللبناني سار على نهج المشرع السوري بمعاملة شركات الأشخاص معاملة الأفراد الطبيعيين، وفرض ضريبة الأرباح على شركات الأموال بدون حد أدنى للمعيشة. لكن ما يؤخذ عليه التمييز في الحد الأدنى بين مكلفي الضريبة على أساس الربح الحقيقي والربح المقطوع من جهة، والمكلفين بها على أساس الربح المقدر من جهة أخرى.

الفرع الثاني

معدل الضريبة

سنبحث على التوالي موقف المشرع في كل من سورية ومصر ولبنان من التفريق في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل من خلال معدل الضريبة[853].

---

[853] معدل الضريبة هو النسبة التي تقتطع من مطرحها أو وعائها، ويفرّق في هذا المجال بين الضرائب ذات المعدل المقطوع أو الضرائب القيمية وبين المعدل الاسمي أو القانوني أو المعدل الحقيقي للضريبة.

ويُقصد **بالضريبة ذات المعدل المقطوع (الثابتة)** تلك الضرائب التي تفرض في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة مادية من وحدات السلعة سواء أكانت هذه الوحدة (وزن، حجم، مساحة، عدد) ومثالها: فرض ضريبة استيراد قدرها مئة ليرة سورية على كل متر قماش أو كيلو غرام من التبغ.

أما **الضرائب القيمية** فيُقصد فيها تلك الضرائب التي تُفرض في صورة نسبة مئوية أو ألفية من قيمة مطرح الضريبة. وتُعَدُّ الضرائب القيمية أكثر تطبيقاً من الضرائب ذات المعدل المقطوع وخصوصاً في مجال ضرائب الدخل ورأس المال.

ولكل نوع من هذه الضرائب مزايا وعيوب: **فالضرائب القيمية** تتميز بالبساطة، والوضوح، وارتفاع حصيلتها بارتفاع قيمة السلعة ذاتها وانخفاضها بانخفاض قيمة السلعة، **وهي أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب ذات المعدل المقطوع**. ولكن يؤخذ عليها أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة بدقة مما قد يتطلب معه الاستعانة بخبراء لتقدير معدلها، كما في الضرائب الجمركية.

أما **الضرائب ذات المعدل المقطوع** فتتميز بالبساطة وسهولة تحصيلها؛ لأنَّ معدلها يكون ثابتاً لا يتغير بتغير نوع السلعة أو معدلها، **ولكن يؤخذ عليها أنها غير عادلة**؛ فعبؤها يكون أثقل على السلع الرخيصة من السلع غالية الثمن.

ومن ناحية أخرى يُقصد بالمعدل الاسمي أو القانوني للضريبة ذلك المعدل المحدد بالقانون، كما يُقصد بالمعدل الحقيقي للضريبة ذلك المعدل المقتطع فعلاً من دخل أو رأس مال المكلف. ويعود الاختلاف بين المعدلين إلى منح المشرع بعض الإعفاءات الضريبية والحسومات على المطرح الضريبي لأسباب اجتماعية واقتصادية أحياناً؛ مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض المعدل الحقيقي عن المعدل الاسمي أو القانوني.

وفيما يتعلق بالمعدل المحدد في القانون، نميّز بين أسلوبين أساسيين لتحديد المعدل هما: المعدل النسبي الثابت والمعدل المتصاعد.

ويُقصد **بالمعدل النسبي:** المعدل المحدد بنسبة مئوية أو ألفية معيّنة تبقى ثابتة مهما تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضريبة زيادة أو نقصاناً. أما **المعدل المتصاعد** فهو الذي يتدرج صاعداً كلما ارتفعت قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو حجم المطرح الضريبي. وتأخذ غالبية النظم والتشريعات الضريبية المعاصرة بأسلوب المعدل المتصاعد **نظراً لتحقيقه العدالة الضريبية** أكثر من نظيره النسبي، فالضريبة التصاعدية تقتطع من ذوي الدخل المرتفع نسبة أكبر من التي تقتطعها من صاحب الدخل المتوسط أو المنخفض، فتحقق بذلك المساواة في التضحية.=

أولاً – في التشريع السوري:

في نطاق ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وهي ضريبة سنوية، يتراوح معدلها بين (10%) و(28%)[854]. وحبذا لو قام المشرع بتغيير هذه المعدلات والشرائح تماشياً مع ارتفاع الأسعار وانخفاض قيمة الليرة بسبب الحرب لتحقيق العدالة ذاتها التي كانت مستهدفة قبل الحرب.

كما مايز المشرع في معدل الضريبة بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، حيث بقي الشركاء في شركات الأشخاص خاضعين للضريبة التصاعدية التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون، بينما فرض المشرع الضريبة بمعدلات نسبية على باقي الشركات تختلف من حالة لأخرى، وقد ذكرناها في موضع سابق.

ومما يجدر الإشارة له، أنَّ المشرع السوري أخضع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم، المعتمدين لتوزيع مادة التبغ "الدخان" لضريبة الدخل على أساس نسبة مقطوعة قدرها (2.5) بالألف من قيمة ما يستجرونه من التبغ الوطني والمستورد، وليس على أساس الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع، ولا على أساس المعدل التصاعدي أو النسبي. ولا ريب في أنَّ هذه المعاملة الخاصة تنأى بالفريضة المالية عن مفهوم ضريبة الدخل بالمعنى الفني لهذه الكلمة[855].

أما الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، فيبلغ معدلها (7.5%) من إجمالي الإيرادات. وبرأينا فإنَّ هذا المعدل منخفض مقارنة بمعدلات ضرائب الدخل الأخرى، وإنَّ رفعه يمكن أنْ يكون أداة بيد الدولة لتحويل أموال المدخرين إلى الاستثمار وتشغيلها ضمن نشاطات اقتصادية.

=كما تعمل الضريبة التصاعدية على تخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية عن طريق اقتطاع جزء كبير من أصحاب الدخول المرتفعة، فتخفّض من ثروتهم، وتوفر إيراداً يغطي النفقات العامة التي تساعد على رفع سوية ذوي الدخول المنخفضة، عندما تموّل هذه الحصيلة تلك النفقات الموجهة لأصحاب الدخل المحدود.

راجع في ذلك: العكام، (2018)، ص200 وما بعدها.

وراجع أيضاً: محرزي، (2010)، ص422.

854 الفقرة (أ) من المادة /16/ من القانون /24/ لسنة 2003 والمعدلة بالفقرة (أ) من المادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لسنة 2006. وقد سبق وأنْ تحدثنا عن هذه المعدلات بالتفصيل.

855 الشهابي، عصام. (2010). الضرائب على الشركات ونظمها، الموسوعة القانونية المتخصصة، مج:4، ص545. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

وبالنسبة لضريبة الرواتب والأجور – وهي ضريبة شهرية – فإنَّ معدلاتها كانت تتراوح بين (5%) و(22%)[856]. لكن المشرع قام مؤخراً بتعديل هذه النسب فأصبحت تتراوح بين (4%) و(18%)[857]، وهو تطور ملحوظ باتجاه تحقيق مزيد من العدالة الضريبية.

أما الضريبة على ريع العقارات، فقد فرضها بمعدلات تصاعدية تراوحت بين (14%) و(60%)[858]، وهي معدلات عالية بحاجة للتعديل. كما أنَّ الشرائح المفروضة وفقها الضريبة بحاجة للتعديل بعد ارتفاع الأسعار وزيادة تكاليف المعيشة وزيادة قيمة الإيجارات، وصدور قانون البيوع العقارية الجديد.

وانطلاقاً مما سلف يتبين لنا أنَّ المشرع الضريبي السوري مايز في معدل الضريبة حسب مصادر الدخل، حيث فرض ضريبة على الرواتب والأجور (مصدر الدخل هو العمل) بمعدلات تصاعدية أقل من معدلات الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية (مصدر الدخل رأس المال والعمل معاً)، وبمعدلات تصاعدية مرتفعة على ريع العقارات في حال كانت ناتجة عن تأجيرها (مصدر الدخل رأس المال). وفرض ضريبة نسبية على ريع رؤوس الأموال المتداولة (مصدر الدخل رأس المال).

وبالرغم من هذا التمييز، إلا أنَّ المشرع أخضع أرباح الشركاء في شركات الأشخاص للضريبة التصاعدية التي يخضع لها الأفراد الطبيعيين على خلاف الحال في شركات الأموال على الرغم من اتحاد مصدر الدخل. ويرجع ذلك إلى طبيعة شركات الأشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي للشركاء واختلاف أحكامها عن شركات الأموال.

وأخيراً نشير إلى أنَّ المعدل النسبي الذي تخضع له شركات القطاع العام الاقتصادي هو أكبر من ذاك الذي خضعت له شركات الأموال المساهمة والمحدودة المسؤولية. وكما نعلم، فإنَّ إمكانية التهرب من ضريبة

---

[856] المادة /68/ من القانون /24/ لسنة 2003، والمعدلة بالمادة /1/ من المرسوم التشريعي رقم /46/ لسنة 2015.
وقد سبق وأنْ تحدثنا عن هذه النسب بالتفصيل.
ونشير هنا إلى أنَّ القانون /15/ لعام 2013 أخضع المكلفين بضريبة ريع العقارات والعرصات على أساس إضافة نسبة (10%) إلى الضريبة النافذة بدءاً من تكاليف عام 2014 وما بعد.

[857] المادة /1/ من المرسوم التشريعي رقم /24/ لعام 2020.

[858] المادة /16/ من المرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006.

الدخل بالنسبة إلى منشآت القطاع العام الاقتصادي غير واردة؛ لأنها محكومة محاسبياً وخاضعة للرقابة المالية المباشرة، في حين قد تحظى شركات القطاع الخاص على اختلاف أشكالها بفرص كثيرة للتهرب أو لتجنب ضريبة الدخل، وهذا من شأنه أنْ يضعها في مرتبة تنافسية أدنى من الناحية الضريبية من تلك التي يمكن أنْ تكون عليها الشركات في القطاع الخاص. وهذه المعاملة تتضمن تمييزاً غير مبرر ضد شركات القطاع العام[859].

ثانياً – في التشريع المصري:

فرض المشرع الضريبي المصري في المادة الثامنة من القانون /91/ لسنة 2005[860] ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني، كما تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر، فأعفى الشريحة الأولى (حتى /15000/ جنيه في السنة) بالنسبة فقط للمكلف الذي لا يتجاوز صافي دخله السنوي /600/ ألف جنيه، ثم فرض ضريبة تصاعدية معدلها بين (2.5%) و(25%)[861].

والواقع أنَّ المشرع قد فرّق بين الضريبة على الثروة العقارية وهي التي تُفرض على العقارات نتيجة تأجيرها من جهة، وبين الضريبة على إجمالي قيمة التصرف في هذه العقارات أو الأراضي للبناء عليها من جهة أخرى. ففرض الأولى حسب المعدلات التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005، أما الثانية فتُفرض بمعدل (2.5%) حسب المادة /42/ من القانون ذاته[862]. وبذلك فرّق المشرع في معدل الضريبة بين الدخل المتأتي من التصرف في العقارات والدخل المتأتي من تأجيرها.

---

[859] الشهابي، (2010)، ص545.

[860] المعدلة مرات عديدة آخرها بالمادة الأولى من القانون /26/ لعام 2020.

[861] تكلمنا عن هذه المادة بالتفصيل سابقاً.

[862] وفرض المشرع بالقانون /196/ لعام 2008 ضريبة على تملك العقار سواء كان مسكوناً أم مغلقاً أم مؤجراً للغير بمعدل (10%) من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، وذلك بعد استبعاد (30%) من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و(32%) بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن (انظر المادة /12/ من هذا القانون).=

واستثناء من المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005، تسري الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو الأشخاص، بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية سواء تحققت هذه التوزيعات في مصر أو خارجها وأياً كانت الصورة التي يتم بها التوزيع[863]. ويكون معدل هذه الضريبة (10%) دون خصم أي تكاليف، ويخفض هذا المعدل إلى (5%) إذا كانت الأوراق المالية مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية[864]. أما إذا كانت توزيعات الأرباح محققة في الخارج فتخضع للضريبة وفقاً للمعدلات التصاعدية الواردة في المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005[865].

وإضافة إلى ما سبق، فإنه – واستثناء من المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005 – تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر بمعدل (10%) دون خصم أي تكاليف[866].

كما تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها بمعدل نسبي

=وفي حال قيام مالك العقار بتأجيره للغير تفرض عليه ضريبة عقارية وضريبة تصرفات عقارية معاً مما يسبب حدوث ازدواج ضريبي. وعالجه المشرع بالسماح بخصم الضريبة العقارية المسددة من وعاء ضريبة الثروة العقارية المستحقة على الممول (انظر المادة /45/ من القانون /91/ لعام 2005 والمعدلة بموجب القانون /73/ لعام 2010).

لكن من ناحية أخرى، خضع العائد الناتج من بيع أو تأجير المحال التجارية أو المنشآت الفندقية لضريبة القيمة المضافة، وذلك استناداً إلى تفسير اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة.

ويتعارض هذا الأمر مع القانون المنظم لهذه الضريبة والذي أرفق به قائمة بالسلع والخدمات المعفاة من هذه الضريبة. وقد ورد في القائمة صراحة إعفاء بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية. وبالتالي أعفت القائمة تصرفات بيع أو تأجير العقارات السكنية وغير السكنية، من الخضوع لهذه الضريبة، وبشكل عام دون أي تخصيص أو استثناء.

وعليه، تكون اللائحة أقامت استثناء على القانون، طالما أنها عادت وأخضعت بيع أو تأجير المحال التجارية أو المنشآت الفندقية لهذه الضريبة، وهي تعد من "الوحدات غير السكنية" التي أعفاها القانون من الخضوع لهذا النوع من الضرائب. وبالتالي تكون خالفت الدستور من ناحيتين، الأولى: أنَّ الدستور قصر الاختصاص بإنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها على القانون وحده، والثانية: حين خرجت عن حدود الإطار الموضوع لها في أحكام القانون، وتضمنت ما يعدل من أحكامه، وهي في مرتبة أدنى من القانون.

863 المادة /46 مكرر/ من القانون /91/ لعام 2005، والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لعام 2014.

864 المادة /46 مكرر2/ من القانون /91/ لعام 2005، والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لعام 2014، والمستبدلة بموجب القانون /199/ لعام 2020.

865 انظر المادة /52 مكرر 1/ من اللائحة التفيذية للقانون /91/ لعام 2005، والمضافة بموجب المادة /2/ من قرار وزير المالية رقم /172/ لعام 2015.

866 انظر المادة /46 مكرر 5/ من القانون /91/ لعام 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لعام 2014 والمستبدلة بموجب القانون /199/ لعام 2020.

قدره (22.5%)[867]. وتضم الأشخاص الاعتبارية شركات الأموال وشركات الأشخاص وشركات الواقع[868] والجمعيات التعاونية والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية[869].

ومن غير المنطقي أنْ يتم فرض معدل موحد على جميع الأشخاص الاعتبارية بسبب اختلاف أهدافها والغاية من وجودها. لذا على المشرع المغايرة في معدل الضريبة بين هذه الأشخاص الاعتبارية آخذاً بعين الاعتبار التفريق بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، والتفريق بين الشركات والجمعيات التعاونية والبنوك.

واستثناء من المعدل المفروض على الأشخاص الاعتبارية (22.5%)، تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزي للضريبة بمعدل (40%)، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بمعدل (40.55%)[870]. كما تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر في مصر للضريبة بمعدل (10%) من صافي الأرباح الرأسمالية دون خصم أي تكاليف[871]. كما تخضع للضريبة بمعدل (20%) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها[872].

وبنظرنا فإنَّ اختلاف معدل الضريبة ما بين أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي للضريبة (حيث معدلها 40%) من جهة، والضريبة على أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة (حيث معدلها 40.55%) من جهة أخرى، يثير التساؤل حول السبب الموجب لهذا الاختلاف، فما الذي يجعل المعدل الحالة الثانية يزيد عن المعدل في الحالة الأولى بمقدار (0.55%)؟ والأكثر غرابة هو الاختلاف الكبير بين مقدار هذين المعدلين من جهة، عن المعدل المفروض على الأشخاص الاعتبارية

---

[867] انظر المادة /47/ من القانون /91/ لعام 2005، والمادة /49/ منه والمعدلة بموجب المادة الأولى من القانون /96/ لعام 2015.

[868] يقصد بشركة الواقع حسب المادة الأولى من القانون /91/ لعام 2005 الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية.

[869] المادة /48/ من القانون /91/ لعام 2005.

[870] انظر المادة /49/ من القانون /91/ لعام 2005 والمعدلة بموجب المادة /1/ من القانون /96/ لعام 2015.

[871] انظر المادة /49 مكرر/ من القانون /91/ لعام 2005، والمضافة بالمادة /3/ من القانون /53/ لعام 2014.

[872] انظر المادة /56/ من القانون /91/ لعام 2005.

(22.5%)، علماً أنَّ الجهات التي فُرضت عليها المعدلات العالية (40% و40.55%) هي في غالبيتها جهات حكومية أو مركزية وأرباحها تتحقق بشكل مضمون وتحصيلها هو الآخر مضمون![873].

وتخضع للضريبة بمعدل (10%) دون خصم أية تكاليف توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم أو غير المقيم بما في ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر[874].

وتخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بمعدل (32%) وذلك دون خصم أية تكاليف. وتخضع عوائد أذون الخزانة للضريبة بمعدل (20%) وذلك دون خصم أي تكاليف. كما تخضع لذات الضريبة بمعدل (20%) عوائد سندات الخزانة[875].

فالمشرع المصري جعل الضريبة تصاعدية بالنسبة للضريبة الموحدة المفروضة على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين الناتج عن النشاط التجاري والصناعي والمهني وغير التجاري والمرتبات (مع وجود استثناءات)، إضافة لإيرادات الثروة العقارية الناتجة عن تأجيرها. فعلى الرغم من تعدد مصادر الدخل لهذه الإيرادات (عمل، رأس مال، عمل ورأس مال معاً)، إلا أنَّ المشرع لم يفرض الضريبة عليها بمعدلات خاصة بكل منها لأنه أخذ بالضريبة الموحدة على الدخل لا بالضرائب النوعية.

وعلى الرغم من أنَّ نظام الضرائب النوعية يعطي المجال للمشرع للتمييز بين مصادر الدخل من ناحية معدل الضريبة، لكننا نرى أنَّ الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة على الدخل أفضل؛ نظراً لمزايا الضريبة الموحدة ومساوئ نظام الضرائب النوعية من جهة، ولإمكانية منح المشرع في نظام الضريبة الموحدة على الدخل إعفاءات ضريبية يميّز من خلالها بين مصادر الدخل والتي تغطي على عدم تمييزه في معدل الضريبة بين

---

[873] انظر في ذلك: لطفي، أمين السيد أحمد. (2007). فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل. القاهرة: مصر. الدار الجامعية للنشر. ص544.

[874] انظر المادة /56 مكرر/ من القانون /91/ لعام 2005 والمضافة بموجب المادة /3/ من القانون /53/ لعام 2014 ثم تم استبدالها مؤخراً بموجب القانون /199/ لعام 2020.

[875] المادة /58/ من القانون /91/ لعام 2005 والمعدلة بموجب القانون /128/ لعام 2008 والقانون /101/ لعام 2012.

مصادر الدخل.

ولا شك في أنَّ المشرع المصري استطاع التمييز في معدل الضريبة عندما فرض ضريبة على التصرفات في الثروة العقارية (المصدر هو رأس المال) بمعدل نسبي، تمييزاً عن الضريبة العامة المفروضة بنص المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005.

كما استطاع المشرع التمييز في معدل الضريبة بين مصادر الدخل عندما استثنى من المعدلات التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة آنفة الذكر توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو الأشخاص، والأرباح الرأسمالية المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر (مصدر الدخل رأس المال)، فأخضع كلاً منها لمعدل نسبي. إلا أنَّ هذا التمييز لم يكن كاملاً، حيث أبقى المشرع توزيعات الأرباح المحققة في الخارج عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو الأشخاص خاضعة للمعدلات التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة. ونرى أنه من الأجدى توحيد المعاملة الضريبية بحيث تخضع هذه التوزيعات للمعدل الضريبي ذاته الذي تخضع له توزيعات الأرباح المحققة من مصدر داخل مصر والمقرر في القانون بمقدار (10%).

ثالثاً – في التشريع اللبناني:

استخدم المشرع المعدل التصاعدي في كل من الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، والضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد، وضريبة الأملاك المبنية.

ففي الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية كانت المعدلات تصاعدية تتراوح بين (4%) و(25%)[876]. ويخضع لهذه المعدلات المكلفون الأفراد الطبيعيون وأصحاب المؤسسات الفردية والشركاء

[876] انظر المادة /32/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 بحسب التعديل الأخير بموجب القانون رقم /144/ لعام 2019. وقد سبق لنا تفصيل هذه المعدلات والشرائح.

في شركات الأشخاص والشركاء المفوضون في شركات التوصية بالأسهم.

وتخضع أرباح كل من الشركات المغفلة، والشركات المحدودة المسؤولية، وشركات التوصية بالأسهم بالنسبة للشركاء الموصين، لضريبة نسبية قدرها (17%)[877]. أما الشركات القابضة (الهولدينغ) فتخضع لضرائب نسبية يختلف معدلها بين حالة وأخرى، وهي: (5%)، (10%)، (6%)، (4%)، (2%)[878]. بينما تخضع الشركات الخارجية (الأوف شور) لضريبة سنوية مقطوعة مقدارها مليون ليرة[879]. ولا شك أنَّ فرض ضريبة بمبلغ محدد مسبقاً لا يحقق الغاية من فرض الضريبة لأنها لا تتناسب طرداً مع مقدار الأرباح المحددة، الأمر الذي يستوجب من المشرع الاستعاضة عنها بضريبة نسبية.

وأخيراً، بالنسبة إلى المبالغ التي يتقاضاها في لبنان أشخاص أو شركات أو مؤسسات ليس لهم فيه محل لمزاولة المهنة، عن أعمال خاضعة لهذه الضريبة وكذلك الأرباح والإيرادات والحاصلات التي يجنونها في لبنان، فتخضع لضريبة نسبية مقدارها (15%) من المبلغ الصافي الخاضع للضريبة[880].

وفي ضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد، كانت المعدلات تصاعدية تتراوح بين (2%) و(25%)، وتصبح بين (1%) و(12.5%) بالنسبة لمعاشات التقاعد وما يماثلها[881]. أما الأجور المقطوعة فتكلف بمعدل (3%) مهما تكن قيمتها وبدون أي تنزيل[882].

وبالنسبة للضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة فهي ضريبة نسبية عبر أحد معدلين لحالات فصلها

---

[877] المادة /32/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والمعدلة مؤخراً بموجب القانون /144/ لعام 2019.

[878] راجع المادة السادسة من المرسوم الاشتراعي رقم /45/ لعام 1983 وتعديلاتها.

[879] انظر المادة /4/ من المرسوم الاشتراعي رقم /46/ عام 1983، والمعدلة بموجب المادة /42/ من القانون /89/ لعام 1991.

[880] انظر المادتين /41/ و/42/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون /107/ لعام 1999.

[881] المادة /58/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 بحسب التعديل الأخير بموجب القانون رقم /144/ لعام 2019. وقد سبق لنا تفصيل هذه المعدلات وشرائحها.

[882] المادة /59/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959، المعدلة بموجب القانون 1988/3، والقانون 1990/4، والقانون 1993/282، والقانون 1995/409، والقانون 1999/107، والقانون 2001/326.

القانون، هما: (7%)[883] و(10%)[884]. وهي معدلات منخفضة إذا ما تمت مقارنتها ببقية معدلات الضرائب الأخرى على الدخل.

وفرض المشرع ضريبة الأملاك المبنية على الأبنية وملحقاتها ومتمماتها والتركيبات والمركبات والأراضي التي يعتبرها القانون بحكم الأبنية بمعدلات تصاعدية تتراوح بين (4%) و(14%)[885].

وعلى الرغم أنَّ المشرع مايز بين مصادر الدخل في معدل الضريبة، عندما فرضها بمعدل نسبي على ريع رؤوس الأموال المنقولة، بينما فرضها بمعدل تصاعدي في الضريبة على الرواتب والأجور وعلى أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، إلا أنه لم يكن كافياً؛ حيث أنَّ معدل الضريبة في الشريحة الأخيرة المفروضة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد (مصدر الدخل العمل) (25%)، وهو مساوٍ للمعدل الضريبي المفروض على الشريحة الأخيرة في الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية (مصدر الدخل العمل ورأس المال معاً) من جهة، وأعلى مما هو في الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة (مصدر الدخل رأس المال)، وأعلى من معدل الشريحة الأخيرة في الضريبة على الأملاك المبنية (مصدر الدخل رأس المال في حال كان البناء مستثمراً أو مؤجراً)، مما أدى إلى عدم تحقيقه هدف إعادة توزيع الثروة في المجتمع لصالح الطبقات الفقيرة، وبالتالي ابتعاده عن العدالة الضريبية.

إلا أنَّ المشرع اللبناني – كما المشرع السوري – مايز بين شركات الأشخاص وشركات الأموال في معدل الضريبة، حيث عامل الشركاء في شركات الأشخاص والشركاء المفوضون في شركة التوصية بالأسهم معاملة الأفراد الطبيعيين، وأخضعهم لمعدلات تصاعدية، أما شركات الأموال فأخضعها لمعدلات نسبية. وهذا مرده الأخذ بطبيعة شركات الأشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي للشركاء.

---

[883] راجع المادة /69/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون /497/ لعام 2003، والقانون /583/ لعام 2004، والقانون /403/ لعام 2007.

[884] راجع المادة /72/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والمعدلة بموجب القانون 1993/282، والقانون 1999/107.
وراجع أيضاً: المادة /72 مكرر/ من ذات المرسوم المضافة بموجب القانون /27/ لعام 1980، والمعدلة بالقانون /7/ لعام 1985، والقانون /282/ لعام 1993، والقانون /107/ لعام 1999، والقانون /64/ لعام 2017.

[885] المادة /54/ من قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر عام 1962، والمعدلة وفق القانون رقم /583/ لعام 2004، ثم المعدلة أخيراً بالقانون /79/ لعام 2018.

أما ضريبة الأملاك المبنية فساوى المشرع بين حالة دور السكن التي يشغلها شخص طبيعي بصفة مالك أو أحد الشركاء في الملكية (وهنا تفرض ضريبة على تملك رأس المال) والأبنية المشمولة بالقانون والخاضعة للإيجار أو الاستثمار (وهنا تفرض ضريبة على دخل مصدره رأس مال)، وأخضعها جميعاً للمعدلات التصاعدية ذاتها. وبرأينا أنه يمكن للمشرع الممايزة بينهما بإعفاء دار سكن واحدة يشغلها المالك من الضريبة ثم إخضاع باقي دور السكن التي يشغلها (في حال تعددها) لمعدل نسبي يفرض لمرة واحدة، أما باقي الأبنية الخاضعة للضريبة فتطبق عليها المعدلات التصاعدية.

المطلب الثاني

التفريق في المعاملة الضريبية تبعاً لاستعمال الدخل

مما لا شك فيه أنه يمكن للضرائب أنْ تؤثر في حجم الاستهلاك والادخار وتوزيعه بين الفئات الاجتماعية المختلفة، ومن ثم تعمل الضرائب على زيادة تحقيق العدالة الضريبية أو تقليلها. ولتحقيق ذلك لا بدّ من الرجوع إلى التنزيلات التي هي كافة المصروفات التي ينفقها المكلف للحصول على دخله والمحافظة على مصدره والتي يحق له أنْ يطالب بخصمها من دخله الإجمالي عند فرض الضريبة عليه كالأجور وثمن الآلات وقيمة المواد وغيرها. ويبرز في هذا الصدد سؤال في غاية الأهمية، فمتى تُعَدُّ النفقة تكليفاً على الدخل بحيث يتوجب خصمها منه، ومتى تُعَدُّ استعمالاً للدخل؟ تتلخص الإجابة في أنَّ التنزيلات (التكاليف): هي كل ما ينفقه المكلف في سبيل الحصول على الدخل قبل تحققه، ولا يحدث الدخل قبل تحققه، ولا يحدث الدخل بدون هذه النفقات. أما استعمالات الدخل فهي نفقات شخصية تخصّ المكلف أو عائلته وليس لها صلة بإنتاج الدخل، بل إنها لا تتيسر إلا بعد تحققه[886].

وسنتبين في السطور الآتية موقف المشرع في كل من سورية ومصر ولبنان من التفريق في المعاملة الضريبية تبعاً لاستعمالات الدخل.

---

[886] الزبيدي، (2018)، ص180 وما بعدها.

الفرع الأول

موقف المشرع الضريبي السوري

في مجال الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية)، ينزل من الربح السنوي الصافي مبلغ /50000/ ليرة سورية كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً. ويستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حدٍّ في شركة التوصية[887].

أما في الضريبة على الرواتب والأجور فينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة قدره /50000/ ليرة سورية في الشهر[888].

وتضمن المرسوم التشريعي رقم /24/ لعام 2020 معدلات ضريبية على الرواتب والأجور تتراوح بين (4%) و(18%) حسب الشرائح[889]. أما القانون /24/ لعام 2003 فقد تضمن معدلات ضريبية على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والتي تتراوح بين (10%) و(28%)[890]، وجعل معدل الضريبة نسبياً بالنسبة لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة (7.5%)[891].

وبالتدقيق في هذه النسب نجد أنَّ المشرع السوري لم يكن موفقاً في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات المنخفضة الدخل، حيث كان يتوجب عليه رفع معدل الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، وأنْ يفرض ضرائب على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بمعدلات أعلى من تلك المفروضة في نطاق ضريبة الرواتب والأجور.

إلا أنَّ المشرع كان موفقاً من زاوية أخرى، عندما فرض الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة على

---

[887] انظر المادة /20/ من القانون /24/ لسنة 2003.

[888] انظر المادة /2/ من المرسوم التشريعي رقم /24/ لسنة 2020.

[889] المادة /2/ من هذا المرسوم.

[890] المادة /16/ من هذا القانون والمعدلة بالمادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006.

[891] المادة /84/ من هذا القانون.

الريع الإجمالي، بينما فرض الضريبة على الرواتب والأجور والضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية على الدخل الصافي.

وفي سبيل تشجيع الاستثمار، نصت المادة /105/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 على أنْ:

"تعفى من ضريبة رؤوس الأموال المتداولة (80%) من فوائد الأموال الآتية:

1 – شهادات الاستثمار.

2 – المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف العامة".

ويهدف قانون الاستثمار الجديد رقم /18/ لعام 2021 إلى إيجاد بيئة استثمارية تنافسية لجذب رؤوس الأموال، والاستفادة من الخبرات والتخصصات المختلفة، وتوسيع قاعدة الإنتاج، وزيادة فرص العمل، ورفع معدلات النمو الاقتصادي؛ بما ينعكس إيجاباً على زيادة الدخل القومي وصولاً إلى تنمية شاملة ومستدامة.

وفي سبيل تحقيق هذا الهدف، أعطى المشرع في المادة /20/ من هذا القانون الحوافز الجمركية الآتية:

"1 – تعفى مستوردات الآلات والتجهيزات وخطوط الإنتاج ووسائط النقل الخدمية غير السياحية للمشاريع الحاصلة على إجازة استثمار من جميع الرسوم الجمركية والمالية والإضافات غير الجمركية، شريطة استعمالها حصراً لأغراض المشروع، ويجب على المستثمر تسديد جميع هذه الالتزامات في حال استعمالها لغير أغراض المشروع أو التنازل عنها للغير قبل انتهاء عمرها الإنتاجي المحدد وفق معايير المحاسبة الدولية.

2 – تعفى مستوردات مواد البناء والأدوات والتجهيزات والآليات ووسائط النقل الخدمية غير السياحية والأثاث اللازم لإنشاء وتجهيز وتأثيث وتشغيل المجمعات السياحية والفنادق ومنشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي ومن الدرجة الممتازة والأولى والثانية والمطاعم ومنشآت الترفيه والخدمات السياحية التي تستثمر ضمنها وذلك باستثناء المحلات التجارية، من جميع الرسوم الجمركية والمالية والإضافات غير الجمركية، على ألا تتجاوز قيمة المستوردات:

أ – (50%) من التكاليف الاستثمارية التقديرية للمنشآت من المستوى الدولي ومن الدرجة الممتازة.

ب – (30%) من التكاليف الاستثمارية التقديرية للمنشآت من الدرجة الأولى والثانية شريطة عدم وجود ما يماثلها في الإنتاج المحلي.

ج – (30%) من التكاليف الاستثمارية التقديرية لإعادة تأهيل المنشآت المتضررة بقرار من المجلس الأعلى للاستثمار".

كما نص في المادة /21/ من القانون ذاته على الحوافز الضريبية الآتية:

"أ – تستفيد مشاريع الإنتاج الزراعي والحيواني من إعفاء ضريبي دائم بمقدار (100%) من ضريبة الدخل.

ب – تستفيد المشاريع التي تقام في المناطق التنموية والتي تقع ضمن القطاعات المستهدفة بالتنمية وفق ما يحدده المجلس بقرار إحداث هذه المناطق من تخفيض ضريبي بمقدار (75%) من ضريبة الدخل لمدة /10/ سنوات بدءاً من تاريخ بدء التشغيل.

ج – تستفيد المشاريع التي تقام خارج المناطق التنموية والتخصصية من حوافز ضريبية بدءاً من تاريخ بدء التشغيل، على النحو الآتي:

1 – تخفيض ضريبي بمقدار (75%) من ضريبة الدخل لمدة /10/ سنوات لـ:

– المشاريع الصناعية التي تصدّر (50%) فأكثر من طاقتها الإنتاجية.

– المجمعات السياحية والفنادق ومنشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي ومن الدرجة الممتازة والأولى والثانية والمطاعم ومنشآت الترفيه التي تستثمر ضمنها باستثناء المحلات التجارية.

2 – تخفيض ضريبي بمقدار (50%) من ضريبة الدخل لمدة /10/ سنوات لـ:

– المشاريع الصناعية التي تستخدم نسبة مكون محلي لا تقل عن (50%).

– المشاريع الصناعية التي تنتج قيمة مضافة لا تقل عن (40%).

– المشاريع ذات المحتوى التقني المرتفع.

– المشاريع الصناعية الطبية والأدوية البشرية والبيطرية.

– مشاريع الطاقات المتجددة.

– مشاريع إعادة تدوير النفايات باستخدام تقنيات صديقة للبيئة.

– مشاريع التصنيع الزراعي والحيواني.

– المشاريع الصناعية التي تقوم على استثمار براءات اختراع.

– منشآت فرز وتوضيب المنتجات الزراعية.

– المنشآت الحرفية.

د – تستفيد المشاريع التي تقام في المناطق التخصصية من تخفيض ضريبي بمقدار (50%) من ضريبة الدخل لمدة /10/ سنوات بدءاً من تاريخ بدء التشغيل.

هـ – تستفيد المشاريع الواردة في الفقرة /ج/ من هذه المادة من حسم ضريبي إضافي لمدة خمس سنوات مقداره (5%) عن كل /100/ عامل سوري الجنسية مشتركين في المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية على ألا يزيد الحسم الضريبي على (15%).

و – لا تستفيد المشاريع الصناعية التي تستخدم لتأسيس المشروع آلات وتجهيزات وخطوط إنتاج مستعملة أو مجددة سبق وضعها في الاستهلاك المحلي قبل تاريخ تقديم طلب الحصول على إجازة الاستثمار من الإعفاءات الواردة في هذه المادة.

ز – تُعَدُّ من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح الخاضعة للضريبة النفقات التي تهدف لتحقيق المسؤولية المجتمعية، وتُحدَّد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من المجلس بناء على اقتراح وزارة المالية، على ألا تتجاوز هذه النفقات بأي حال (3%) من الأرباح الإجمالية.

ح – تطبق على المشروع الحاصل على إجازة استثمار وفق أحكام هذا القانون الإعفاءات الضريبية الواردة في هذا القانون دون غيرها من الإعفاءات الضريبية الواردة بقوانين أخرى".

فالمشرع السوري مايز في المعاملة الضريبية تبعاً لاستعمال الدخل بأنْ منح إعفاءات ضريبية خاصة بمشاريع الاستثمار. إلا أنَّ الواقع يقول أنَّ هذه المشاريع لم تظهر للوجود.

الفرع الثاني

موقف المشرع الضريبي المصري

ذكرنا فيما سبق أنَّ قانون الضريبة على الدخل رقم /91/ لعام 2005 تضمن إعفاء الحد الأدنى للمعيشة (المادة /8/ المعدلة بالمادة الأولى من القانون رقم /26/ لعام 2020)، ومنح إعفاء آخر خاص بالضريبة على المرتبات (9000 جنيه حسب المادة /2/ من القانون رقم /26/ لسنة 2020.

وفرض ضريبة موحدة على الدخل الصافي على أرباح النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية والمرتبات وتأجير الوحدات المفروشة. بينما فرض ضريبة على الدخل الإجمالي في حالات عديدة سبق لنا تفصيلها.

فالمشرع الضريبي المصري حاول إعادة التوزيع لصالح الفئات القليلة الدخل، كي يؤثر في الاستهلاك. لكن ما يؤخذ عليه في ذلك أنه أخضع الضريبة على توزيعات الأرباح المحققة من مصدر في مصر خلال السنة التي يحصل عليها شخص طبيعي مقيم، والضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر، والضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر، إلى معدلات منخفضة[892].

وفي سبيل تشجيع الاستثمار قام المشرع المصري بتقديم حوافز ضريبية عامة[893]، وحوافز ضريبية

---

[892] حيث يبلغ معدل كل من هذه الضرائب (10%).

[893] نص قانون الاستثمار رقم /72/ لسنة 2017 في مادته العاشرة على أنْ: "تعفى من ضريبة الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود التسهيلات الائتمانية والرهن المرتبطة بأعمالها، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ قيدها في السجل التجاري.

كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقود تسجيل الأراضي اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت.

وتسري على الشركات والمنشآت الخاضعة لأحكام هذا القانون أحكام المادة /4/ من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادرة بالقانون رقم /186/ لسنة 1986 الخاصة بتحصيل ضريبة جمركية بفئة موحدة مقدارها (2%) من القيمة، وذلك على جميع ما تستورده من آلات ومعدات وأجهزة لازمة لإنشائها.

كما تسري هذه الفئة الموحدة على جميع ما تستورده الشركات والمنشآت التي تعمل في مشروعات المرافق العامة، من آلات ومعدات وأجهزة لازمة لإنشائها أو استكمالها.=

خاصة[894].

كما نص المشرع على أنْ[895]:

"يجوز للمستثمر تحقيقاً لأهداف التنمية الشاملة والمستدامة تخصيص نسبة من أرباحه السنوية لاستخدامها في إنشاء نظام للتنمية المجتمعية، خارج مشروعه الاستثماري، من خلال مشاركته في كل المجالات الآتية أو بعضها:

1 – اتخاذ التدابير اللازمة لحماية البيئة وتحسينها.

2 – تقديم خدمات أو برامج في مجالات الرعاية الصحية أو الاجتماعية أو الثقافية أو في إحدى مجالات التنمية الأخرى.

=ومع عدم الإخلال بأحكام الإفراج المؤقت المنصوص عليها في قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم /66/ لسنة 1963، يكون للمشروعات الاستثمارية ذات الطبيعة الصناعية الخاضعة لأحكام هذا القانون استيراد القوالب والاسطمبات وغيرها من مستلزمات الإنتاج ذات الطبيعة المماثلة دون رسوم جمركية وذلك لاستخدامها فترة مؤقتة في تصنيع منتجاتها، وإعادة تصديرها إلى الخارج".

[894] نصت المادة /11/ من قانون الاستثمار رقم /72/ لسنة 2017 على أنْ: "تمنح المشروعات الاستثمارية التي تقام بعد العمل بهذا القانون وفقاً للخريطة الاستثمارية، حافزاً استثمارياً خصماً من صافي الأرباح الخاضعة للضريبة، على النحو الآتي:

أ – نسبة (50%) خصماً من التكاليف الاستثمارية للقطاع (أ):

ويشمل المناطق الجغرافية الأكثر احتياجاً للتنمية طبقاً للخريطة الاستثمارية وبناء على البيانات والإحصاءات الصادرة من الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء، ووفقاً لتوزيع أنشطة الاستثمار بها على النحو الذي تبينه اللائحة التنفيذية الاستثمارية للقطاع (ب).

ب – نسبة (30%) خصماً من التكاليف الاستثمارية للقطاع (ب):

ويشمل باقي أنحاء الجمهورية وفقاً لتوزيع أنشطة الاستثمار، وذلك للمشروعات الاستثمارية الآتية:

– المشروعات كثيفة الاستخدام للعمالة وفقاً للضوابط المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

– المشروعات المتوسطة والصغيرة.

– المشروعات التي تعتمد على الطاقة المتجددة أو تنتجها.

– المشروعات القومية والاستراتيجية التي يصدرها قرار من المجلس الأعلى.

– المشروعات السياحية التي يصدرها قرار من المجلس الأعلى.

– مشروعات إنتاج الكهرباء، وتوزيعها التي تصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض مشترك من الوزير المختص والوزير المعني بشؤون الكهرباء ووزير المالية.

– المشروعات التي يصدر إنتاجها إلى الخارج الإقليم الجغرافي لجمهورية مصر العربية.

– صناعة السيارات والصناعات المغذية لها.

– الصناعات الخشبية والأثاث والطباعة والتغليف والصناعات الكيماوية.

– صناعات المضادات الحيوية وأدوية الأورام ومستحضرارات التجميل.

– الصناعات الغذائية والحاصلات الزراعية وتدوير المخلفات الزراعية.

– الصناعات الهندسية والمعدنية والنسيجية والجلود.

[895] المادة /15/ من قانون الاستثمار رقم /72/ لسنة 2017.

3 – دعم التعليم الفني أو تمويل البحوث والدراسات وحملات التوعية التي تستهدف تطوير الإنتاج وتحسينه بالاتفاق مع إحدى الجامعات أو مؤسسات البحث العلمي.

4 – التدريب والبحث العلمي.

ويُعَدُّ ما ينفقه المستثمر من مبالغ في إحدى المجالات المنصوص عليها في الفقرة السابقة بما لا يجاوز نسبة (10%) من أرباحه السنوية الصافية من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وفقاً لنص المادة (23، بند 8) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم /91/ لسنة 2005".

كما نص في المادة /32/ من قانون الاستثمار رقم /72/ لسنة 2017 على أنه: "لا تخضع جميع الأدوات والمهمات والآلات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات المتواجدة داخل المناطق التكنولوجية بجميع أنواعها للضرائب والرسوم الجمركية، وفقاً للشروط والإجراءات التي تبينها اللائحة التنفيذية.

وتتمتع المشروعات المقامة في المناطق التكنولوجية بالحوافز الخاصة المنصوص عليها في المادة /11/ من هذا القانون بحسب القطاع المقامة به".

وتنص المادة /39/ من هذا القانون أيضاً على أنه: "مع مراعاة الأحكام التي تقررها القوانين واللوائح بشأن منع تداول بعض البضائع والمواد، لا تخضع البضائع التي تصدرها مشروعات المنطقة الحرة إلى خارج البلاد أو تستوردها من خارج البلاد لمزاولة نشاطها للقواعد الخاصة بالاستيراد والتصدير وللإجراءات الجمركية الخاصة بالصادرات والواردات، كما لا تخضع للضرائب الجمركية والضريبة على القيمة المضافة وغيرها من الضرائب والرسوم .. وفيما عدا سيارات الركوب تعفى من الضرائب الجمركية والضريبة على القيمة المضافة وغيرها من الضرائب والرسوم، جميع الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضرورية بجميع أنواعها واللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات الموجودة داخل المناطق الحرة بجميع أنواعها ولو اقتضت طبيعة مزاولة هذا النشاط وضروراتها خروجها مؤقتاً من المنطقة الحرة إلى داخل البلاد وإعادتها إليها وذلك بالنسبة إلى الأدوات والمهمات والآلات وفي الحالات وبالضمانات والشروط والإجراءات التي يصدر بها قرار من مجلس الوزراء بناء على عرض الوزير المختص ووزير المالية".

فيما أعفت المادة /41/ من هذا القانون المشروعات داخل المناطق الحرة والأرباح التي توزعها من الخضوع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر.

وبذلك أقام المشرع المصري تفرقة في المعاملة الضريبية تبعاً لاستخدام الدخل، فقدّم إعفاءات ضريبية متعددة تشجيعاً للاستثمار.

الفرع الثالث

موقف المشرع الضريبي اللبناني

أعطى المشرع إعفاء للحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء العائلية بالنسبة لكل من ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية[896] وضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد[897]، ولم يمنحهما لمكلفي ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة.

وفرض الضريبة على الربح الصافي بالنسبة لضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية[898]، وكذلك الأمر بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد فقد فرضها على الإيرادات الصافية[899]، أما ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة فقد فرضها على الإيرادات غير الصافية[900].

كل ذلك يؤكد اتجاه المشرع لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات المنخفضة الدخل، مما يؤثر في الاستهلاك بالزيادة. لكن ما يؤخذ عليه في هذا المجال انخفاض معدل الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة.

وفي سبيل تشجيع الاستثمار، صدر القانون /360/ عام 2001 والذي نص على أنْ تستفيد المشاريع

---

[896] راجع المادة /31/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959، والمعدلة بموجب القانون /14/ لعام 1990، والقانون /282/ لعام 1993، والقانون /107/ لعام 1999، والقانون /180/ لعام 2011.

[897] راجع المادة /56/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 والمعدلة بالقانون /282/ لعام 1993 ثم بالقانون رقم /144/ لعام 2019.

[898] راجع المادة /6/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لسنة 1959.

[899] راجع المادة /48/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

[900] راجع المادة /72/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والمعدلة وفقاً للقانون رقم /7/ لعام 1985 والقانون رقم /282/ لعام 1993 والقانون رقم /107/ لعام 1999.

الاستثمارية المشمولة بأحكامه والمنشأة في المنطقة (أ)[901] من الإعفاءات والتخفيضات والتسهيلات المنصوص عليها في المادة الحادية عشرة منه، حيث أعفى وفقاً لهذه المادة الشركة المساهمة المنشأة لتملك و/أو إدارة المشروع المستفيد من أحكام هذا القانون والتي تطرح أسهمها للاكتتاب العام من الضريبة على الدخل لمدة سنتين من تاريخ إدراج أسهمها في بورصة بيروت شرط ألا تقل نسبة الأسهم القابلة للتداول فعلياً عن (40%) من قيمة رأسمالها. وتضاف فترة الإعفاء هذه إلى أية فترة إعفاء أخرى تستفيد منها الشركة وفقاً لأحكام هذا القانون أو القوانين والأنظمة الأخرى المرعية الإجراء.

كما تستفيد المشاريع الاستثمارية المشمولة بأحكام هذا القانون والمنوي إنشاؤها في المناطق المصنفة ضمن الفئة (ب) بالإضافة إلى الإعفاءات والتسهيلات المنصوص عليها في المادة الحادية عشرة من هذا القانون من تخفيض لمدة خمس سنوات بنسبة (50%) على ضرائب الدخل وعلى توزيع أنصبة الأرباح العائدة للمستثمر والناتجة عن المشروع، ويسري هذا التخفيض من تاريخ المباشرة باستثمار المشروع المشمول بأحكام هذا القانون[902].

وتستفيد المشاريع الاستثمارية المشمولة بأحكام هذا القانون والمنوي إنشاؤها في المناطق المصنفة ضمن الفئة (ج)، بالإضافة إلى الإعفاءات والتسهيلات المنصوص عليها في المادة الحادية عشرة من هذا القانون من إعفاء كامل ولمدة عشر سنوات من الضرائب على الدخل وعلى توزيع أنصبة الأرباح العائدة للمستثمر. ويسري

---

901 نصت المادة العاشرة من القانون /360/ لعام 2001 على ما يلي:

"مراعاة لمبدأ الإنماء المتوازن، تصنّف المناطق اللبنانية إلى ثلاث مناطق استثمارية وذلك بموجب الجدول والخريطة المرفقين بهذا القانون، ويعتمد التقسيم التصنيف التالي:

– المنطقة (أ) وهي مناطق تستفيد فقط من الإعفاءات والتخفيضات والتسهيلات المنصوص عليها في المادة الحادية عشرة من هذا القانون. ويمكن لمجلس الإدارة أنْ يطبّق على بعض المشاريع المتعلقة بالسياحة وبالثروة البحرية والمنوي إنشاؤها ضمن هذه المناطق الإعفاءات والتخفيضات والتسهيلات نفسها العائدة للمشاريع المنوي إنشاؤها في المناطق المصنفة ضمن الفئة (ب) أدناه.

توضع لائحة بهذه المشاريع بموجب قرار يصدر عن مجلس الإدارة ويصادق عليه مجلس الوزراء.

– المنطقة (ب) وهي المناطق التي تستفيد من الإعفاءات والتخفيضات والتسهيلات المنصوص عليها في المادة الثانية عشرة من هذا القانون.

– المنطقة (ج) وهي المناطق التي ترغب الحكومة في تنميتها والتي تستفيد من الإعفاءات والتخفيضات والتسهيلات المنصوص عليها في المادة الثالثة عشرة من هذا القانون".

902 المادة /12/ من القانون /360/ لعام 2001.

هذا الإعفاء من تاريخ المباشرة باستثمار المشاريع الاستثمارية المشمولة بأحكام هذا القانون[903].

بالإضافة إلى ذلك، تستفيد المشاريع التي تتناول قطاع المعلوماتية والتكنولوجيا من الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة للمشاريع المنوي إنشاؤها ضمن المنطقة (ج) والمحددة في المادة الثالثة عشرة من هذا القانون وذلك بغض النظر عن مكان إنشائها[904].

ويمكن أنْ يمنح المشروع المستفيد من نظام عقود سلة الحوافز[905]، إعفاءً كاملاً من الضريبة على الدخل وعلى توزيع أنصبة الأرباح الناتجة عن المشروع وذلك لفترة تصل إلى عشر سنوات بدءاً من تاريخ مباشرة استثمار المشروع[906].

فالمشرع اللبناني قرر إعفاءات ضريبية عديدة في سبيل تشجيع الاستثمار، وكان مصيباً في ذلك ليفرّق في المعاملة الضريبية تبعاً لاستعمال الدخل.

المطلب الثالث

تكاليف الدخل وخصم أعباء الديون

تستلزم العدالة الضريبية مبدئياً وهي تسعى للوصول إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للممول، أنْ تُفرض الضريبة على الدخل الصافي وليس على الدخل الإجمالي. وهذا يعني ضرورة الخصم من الدخل الإجمالي للتكاليف اللازمة للحصول على الدخل. وهي تكاليف تختلف حسب مصدر الدخل. فالمطلوب من الدخل أنْ يحافظ على

---

903 المادة /13/ من القانون /360/ لعام 2001.

904 المادة /14/ من القانون /360/ لعام 2001.

905 إنَّ عقد سلة الحوافز (Package Deal) هو عقد تقوم بموجبه الدولة اللبنانية، ممثلة بالمؤسسة، بمنح المستثمر، الراغب في تنفيذ مشروع معين، الحوافز والإعفاءات والتخفيضات التي يقرها مجلس الإدارة لهذا المشروع ضمن السقف المحدد في المادة السابعة عشرة من هذا القانون، على أنْ يلتزم المستثمر بموجب هذا العقد بتنفيذ مشروعه وفقاً للشروط والمهل الواردة فيه وتحت طائلة ترتيب المفاعيل المنصوص عليها في العقد. وتُحدد حقوق وموجبات كل من المؤسسة والمستثمر بشكل مفصل في متن العقد، بما في ذلك التزام المستثمر بتنفيذ المشروع ضمن مهلة معينة. ويخضع العقد لمصادقة مجلس الوزراء بناء على اقتراح رئيس مجلس الوزراء بعد التوقيع عليه من قبل المؤسسة والمستثمر (المادة /15/ من القانون /360/ لعام 2001).

906 المادة /15/ من القانون /360/ لعام 2001.

مصدره لأطول فترة ممكنة وأنْ يضمن نمو هذا المصدر. وهذا يقتضي من الضريبة ألا تستوعب الدخل كلياً بل يجب أنْ تفرض بحيث تترك للممول جزءاً من الدخل يضمن المحافظة على مصدره كما يضمن نموه[907].

وهناك عدة شروط حددتها التشريعات الضريبية لاستنزال التكاليف من مطرح الضريبة وهي: أنْ تكون هذه التكاليف مصروفة وليست احتمالية أو صورية، وأنْ تكون التكاليف مرتبطة بإنتاج الدخل سواء كانت بصورة مباشرة أم غير مباشرة، وأنْ تكون التكاليف مرتبطة بالسنة المالية التي تم فيها إنتاج الدخل التي تخصم منه، وأنْ تؤيد هذه النفقات بمستندات صحيحة، وأنْ تكون هذه النفقات في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة[908].

ونبيّن فيما يأتي موقف كل من التشريع السوري والمصري واللبناني من تكاليف الدخل وخصم أعباء الديون.

الفرع الأول

موقف المشرع الضريبي السوري

سنعرض موقف المشرع الضريبي السوري من تكاليف الدخل وخصم أعباء الديون، من خلال ما يأتي:

أولاً – ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:

تنص المادة الخامسة من القانون رقم /24/ لعام 2003 على أنْ:

"تُطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من /1/ كانون الثاني إلى /31/ كانون الأول".

وبحسب الفقرة /ب/ من المادة السابعة من هذا القانون فإنَّ الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل تنطوي على سبيل المثال لا الحصر على الآتي:

1 – بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية (إذا كانت ملكاً للمكلف) على أساس

---

[907] فرهود، (2004، ج)، ص 179.

[908] الزبيدي، (2018)، ص180 وما بعدها.

البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.

2 – الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم.

3 – المدفوع لقاء حصة ربِّ العمل في التأمينات الاجتماعية.

4 – المخصّص المدّخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل.

5 – الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للقواعد الفنية المتبعة في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات وكذلك المخصصات التي تمثل عبئاً حقيقياً ومحدداً.

6 – الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ماعدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب.

7 – تُعَدُّ من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام شريطة أنْ تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبما لا يتجاوز (3%) من الأرباح الصافية.

8 – تُعَدُّ من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية المصروفات والنفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي وتحدد تلك المصروفات والنفقات بقرار يصدر عن مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية"[909].

وبالإضافة لما تم تعداده في المادة السابعة، يتم تنزيل أقساط إعادة التأمين من أرباح شركات التأمين العاملة في سورية وذلك بحسب المادة /9/ من القانون /24/ لسنة 2003.

وينجم عما سبق أنَّ الإيرادات الإجمالية بما تضمه من إيرادات عرضية وإيرادات رأسمالية إضافة للإيرادات العادية تخضع للضريبة استناداً للمواد السابقة، وأنَّ ما ذكره النص من التكاليف على سبيل المثال لا يمنع من إضافة غيرها إذا ما توافرت في النفقة صفة التكاليف الواجبة الخصم. وينجم عن ذلك أيضاً أنَّ النفقة

---

[909] أضيفت هذه الفقرة بموجب المادة /12/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لسنة 2006.

التي لا تتوافر فيها صفة التكلفة الواجبة الخصم لا تُخصم من الدخل الإجمالي.

وإذا كانت النصوص السابقة وضعت لفئة مكلفي الأرباح الحقيقية؛ فإنَّ هذه الأسس ذاتها تؤخذ بالاعتبار من قبل اللجان البدائية والاستئنافية لتحديد الضريبة على فئة مكلفي الدخل المقطوع (المواد /41/ و /42/)[910].

ثانياً – ضريبة الرواتب والأجور:

تُطرح ضريبة الرواتب والأجور على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجرة أو تعويضاً:

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

2 – من خزينة عامة إذا كان مقيماً في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج[911].

ومن أجل تحديد الدخل الصافي، نصت المادة /70/ من القانون /24/ لسنة 2003 على أنْ:

"1 – يعتمد في تحديد الدخل غير الصافي المقدار الحقيقي للرواتب والمخصصات والعوائد والأجور والتعويضات والجوائز والمكافآت وسائر المنافع النقدية أو العينية.

2 – تدخل في هذا التعريف المبالغ التي يتناولها أصحاب المهن الحرة عن عقود لها صفة الاستمرار.

3 – لأجل تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة تنزل المبالغ الآتية من الدخل غير الصافي المعرّف في الفقرة السابقة:

أ – قيمة الاشتراكات المقتطعة من رواتب وأجور العاملين لقاء الاشتراك في نظام التأمينات الاجتماعية أو التأمين والمعاشات.

ب – تعويض نفقات الوظيفة والانتقال والسفر وبصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تتطلبه الخدمة.

ج – نفقات التمثيل بما لا يتجاوز (25%) من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع".

---

[910] فرهود، (2004، ج)، ص 208.

[911] المادة /66/ من القانون /24/ عام 2003.

ثالثاً – ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

حددت المادة /83/ من قانون الضريبة على الدخل في سورية رقم /24/ لعام 2003 ما تتناوله الضريبة من "الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية .."، ثم فصّلت ذلك المواد من /85/ إلى /102/. ويخضع للضريبة الدخل الإجمالي، فلا يُخصم منه أي تكلفة أو نفقة. وقد ورد في التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 ما يفيد ذلك حيث جاء فيها: "إنَّ الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة ضريبة عينية، أي أنها تنصب على ريع رأس المال ذاته ولا تهتم بشخصية صاحبه. إنَّ الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة تسري على الدخل غير الصافي ولا تأخذ بعين الاعتبار النفقات اللازمة للمحافظة على مصادر هذا الدخل أو تحصيله".

وفي نهاية عرضنا لما ذهب إليه المشرع السوري، نجد أنه لم يمنح المكلفين بضريبة الرواتب خصماً مقابل تكاليف الدخل، باعتبار أنَّ مصدر الدخل هنا العمل فقط؛ لكنه منحهم إعفاءات على بعض التعويضات والمبالغ. بالمقابل، أعطى المكلفين بضريبة الأرباح خصماً مقابل تكاليف الدخل، باعتبار أنَّ مصدر الدخل هنا مزيج بين العمل ورأس المال. وبالتالي فُرضت ضريبة الرواتب والأجور وضريبة الأرباح على الدخل الصافي، بينما نجد ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة مفروضة على الدخل الإجمالي؛ لأنها ضريبة على رأس المال، وبالتالي لا يُخصم منه أي تكلفة أو نفقة. ونؤيد مسلك المشرع في ذلك، باعتباره يتوافق مع مبدأ العدالة الضريبية، تحقيقاً لإعادة توزيع الثروة في المجتمع لصالح الطبقات الفقيرة.

الفرع الثاني

موقف المشرع الضريبي المصري

سنتعرض لموقف المشرع المصري من تكاليف الدخل وخصم أعباء الديون من خلال ما يأتي:

أولاً – المرتّبات وما في حكمها[912]: استثناء من أحكام المادة /8/ من القانون /91/ لعام 2005، تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (10%) بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر[913].

---

[912] تنص المادة التاسعة من القانون /91/ لعام 2005 على أنْ: "تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:
أ – كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.
ب – ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.
ج – مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.
د – مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري".
ويقصد **بالمرتّب:** ما يدفع عادة عن العمل الأصلي وعلى الأخص لموظفي الحكومة والهيئات العامة ويكون دفعه شهرياً وبصفة دورية.
– **ما في حكم المرتّبات:** هي الإيرادات الدورية التي تتخذ شكل المرتبات مثل (الوهبة، والبقشيش، ومقابل الخدمة الذي يمنح لعمال المقاهي والفنادق، وكذا العمولة التي تدفع على المبيعات في المحلات التجارية أو غيرها).
– **الأجور:** هي ما يثاب به العمل اليدوي وتدفع عادة في فترات متقاربة باليوم أو الأسبوع وهذا ما يميزها عن المرتبات والهدايا، ويشمل الأجر كل ما يعطى للعامل مقابل عمله أياً كان نوعه مضافاً إليه جميع العلاوات وذلك طبقاً لنصوص عقد العمل.
– **المكافآت:** وهذه الكلمة لها مدلولات كثيرة، فيمكن أنْ تُطلق على ما يُمنح للعامل نظير الأعمال الإضافية التي يقوم بها المستخدم أو العامل والتي تُعتبر مكملة للعمل الأصلي مثل مكافآت ساعات العمل الإضافية، وقد تدفع هذه المبالغ بصفة عرضية مثل المكافآت التشجعية ومكافآت الإنتاج والمنح.
– **الحِصَص:** المبالغ التي تدفعها الشركة للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر من عملهم.
– **الأنْصِبَة:** ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل مقابل خدمات يؤديها للشركة أو المنشأة التي تربطه علاقة عمل وتبعية.
– **المزايا النقدية والعينية:** هي عبارة عن المبالغ والمنافع والخدمات التي يحصل عليها العامل بسبب عمله بالإضافة إلى الإيراد الأصلي ولا تكون عوضاً عن نفقات تكبدها في سبيل أداء عمله.
– **الأجر المجرّد:** هو الأجر بدون العلاوات الخاصة التي تم إضافتها للمرتب بموجب القوانين الصادرة في هذا الشأن.
– **متجمّد المرتبات وما في حكمها:** هو ما يصرف للعامل دفعة واحدة في سنة ما، ويتم توزع هذا المتجمد على سنوات الاستحقاق ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة وتسري الضريبة المستحقة على هذا الأساس.
– **قسط استبدال المعاش:** قسط استبدال المعاش وقسط السلفة من قبيل استعمال الدخل ولا يُعَدُّ كل منهما تكليفاً عليه وبالتالي فهما لا يُعَدَّان من المبالغ المعفاة من الضريبة.
وبتاريخ 2016/11/1 صدر في مصر قانون الخدمة المدنية بالقرار رقم /81/ لسنة 2016، وقد أضاف بالمادة رقم /2/ معنى الكلمات والعبارات الآتية:
– **الأجر الوظيفي:** هو الأجر المنصوص عليه في الجداول الملحقة بهذا القانون مضموماً إليه جميع العلاوات المقررة بمقتضى هذا القانون.=

لكن المادة /13/ من هذا القانون أعفت من الضريبة على المرتبات كلاً من:

1 – اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يُستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها.

2 – اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم /54/ لسنة 1975.

3 – أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

4 – 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 يتيحه ربُّ العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.

5 – حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.

6 – 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.

=– **الأجر المكمّل:** هو كل ما يحصل عليه الموظف نظير عمله بخلاف الأجر الوظيفي.

– **كامل الأجر:** هو كل ما يحصل عليه الموظف نظير عمله من أجر وظيفي ومكمل.

– **الحافز التعويضي:** هو ما يحصل عليه الموظف في حال انخفاض صافي الأجر المعدل عن صافي الأجر في 2015/6/30 نتيجة تأثره بالأعباء الضريبية فقط، ويضاف إلى الحافز التعويضي الأعباء الضريبية والتأمينية إنْ وجدت.

راجع حول ضريبة المرتبات: الطرانيسي، (2019)، ص6 وما بعدها.

[913] المادة /11/ من القانون رقم /91/ لسنة 2005، والمعدلة بالمادة /2/ من القانون رقم /11/ لسنة 2013.

ثانياً – النشاط التجاري والصناعي:

تُحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية المحققة في مصر، وكذلك الإيرادات المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط التجاري أو الصناعي للممول، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود /1/ و/2/ و/4/ من المادة /25/ من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول والأوراق المالية، وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم[914].

ويتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح[915].

ووفقاً للمادة /23/ من القانون /91/ لعام 2005، يُعَدُّ من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يأتي:

1 – عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانوناً.

2 – الإهلاكات لأصول المنشأة، والمنصوص عليها في المادة /25/ من هذا القانون.

3 – الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون.

4 – أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

5 – المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم /54/ لسنة 1975، أم

---

914 المادة /17/ من القانون /91/ لسنة 2005، والمعدلة بموجب المادة الأولى من القانون رقم /53/ لعام 2014.

915 المادة /22/ من القانون /91/ لسنة 2005.

القانون رقم /64/ لسنة 1980 بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز (20%) من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أنْ يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصاً فيها على أنَّ ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأنْ تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

6 – أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط /3000/ جنيه في السنة.

7 – التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها.

وتعتبر المدفوعات المدفوعة إلى الصندوق من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل بالقانون /91/ لعام 2005[916].

8 – التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز (10%) من الربح السنوي الصافي للممول.

9 – الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية.

وبحسب المادة /24/ من القانون /91/ لعام 2005، لا يُعَدُّ من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

1 – الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

2 – ما يُقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية.

---

[916] تم إضافتها بموجب الفقرة الثانية من المادة رقم /17/ من القانون رقم /200/ لعام 2020 بإصدار قانون إنشاء صندوق دعم الأشخاص ذوي الإعاقة في 30/9/ 2020.

3 – الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون.

4 – العائد المسدّد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.

5 – عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

6 – تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً، وتحدد اللائحة التنفيذية طريقة احتساب هذه التكلفة[917].

ويُسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدّم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

1 – أنْ يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.

2 – أنْ يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة.

3 – أنْ يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.

4 – أنْ تكون المنشأة قد اتَّخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد /18/ شهراً من تاريخ استحقاقه[918].

ثالثاً – إيرادات المهن غير التجارية:

تنص المادة /33/ من القانون /91/ لسة 2005 على أنْ: "تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافي الإيرادات، خلال السنة السابقة.

ويكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول.

---

917 هذا البند مضاف بموجب المادة /3/ من القانون رقم /11/ لعام 2013.

918 المادة /28/ من القانون رقم /91/ لسنة 2005.

ويُعَدُّ من التكاليف واجبة الخصم ما يلي:

1 – رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة.

2 – الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون.

3 – المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات.

4 – أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر".

ووفقاً للمادة /35/ من القانون /91/ لسنة 2005، يُخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجرِ العرف على إثباتها بمستندات وطبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويكون الخصم بنسبة (10%) في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة.

رابعاً – إيرادات الثروة العقارية:

يُحدَّد الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام القانون المدني على أساس الأجرة الفعلية مخصوماً منها (50%) مقابل جميع التكاليف والمصروفات[919].

وتسري الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت مُعدَّة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر. ويُحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوماً منه (50%) مقابل جميع التكاليف والمصروفات[920].

خامساً – التصرفات العقارية:

تُفرض ضريبة بسعر (2.5%) وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها عدا القرى، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا

---

[919] المادة /39/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمعدلة بالقانون /196/ لسنة 2008.

[920] المادة /41/ من القانون /91/ لسنة 2005.

التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت المنشأة مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة[921].

سادساً – توزيعات الأرباح:

يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها في المادة /46 مكرراً/[922] المحققة من مصدر في مصر خلال السنة التي يحصل عليه شخص طبيعي مقيم (10%) وذلك دون خصم أية تكاليف، ويُخفّض السعر إلى (5%) إذا كانت الأوراق المالية مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية[923].

سابعاً – أرباح بيع الحصص والأوراق المالية:

تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في المادة /46 مكرراً 4/[924] المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر بسعر (10%) وذلك دون خصم أية تكاليف[925].

ثامناً – الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر بسعر (10%) من صافي الأرباح الرأسمالية دون خصم أية تكاليف**[926]**.

---

[921] المادة /42/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمعدلة عدة مرات آخرها بالقانون /158/ لسنة 2018.

[922] تنص المادة /46 مكرر/ من القانون /91/ لعام 2005، والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014 على أنْ: "تسري الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية سواء تحققت هذه التوزيعات في مصر أو في الخارج وأياً كانت الصورة التي يتم بها التوزيع".

[923] المادة (46 مكرر2) من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة /3/ من القانون /53/ لسنة 2014، والمعدلة بموجب القانون /199/ لعام 2020.

[924] تنص المادة (46 مكرر4) والمضافة بالمادة الثالثة من القانون رقم /53/ لسنة 2014 على أنْ: "تُحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافي هذه الأرباح في محفظة الأوراق المالية المحققة في نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أي صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص، وتكلفة اقتنائها، بعد خصم عمولة الوساطة".

[925] المادة (46 مكرر5) من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة /3/ من القانون /53/ لسنة 2014، والمعدلة بموجب القانون /199/ لعام 2020.

تاسعاً – الضريبة المستقطعة من المنبع:

تخضع للضريبة بسعر (20%) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها[927].

كما تخضع للضريبة بسعر (10%) دون خصم أية تكاليف توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم وغير المقيم بما في ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر، عدا التوزيعات التي تتم في صور أسهم مجانية، ويكون سعر هذه الضريبة (5%) من توزيعات الأرباح إذا كانت الأوراق المالية مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية دون خصم أية تكاليف. وتخضع الأرباح الرأسمالية التي يحصل عليها المقيمون من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين للضريبة، ويكون سعر الضريبة (10%) على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية دون خصم أية تكاليف[928].

وتخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته. ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقاً للسعر المنصوص عليه في المادة /56/ من هذا القانون دون خصم أي تكاليف[929].

ومع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي

---

[926] وفقاً للمادة /49 مكرر/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014.

[927] المادة /56/ من القانون /91/ لسة 2005 والمعدلة بالمادة /2/ من القانون /101/ لسنة 2012.

[928] المادة /56 مكرر/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمضافة بالمادة الثالثة من القانون /53/ لسنة 2014 والمعدلة مؤخراً بالقانون /199/ لسنة 2020.

[929] المادة /57/ من القانون /91/ لسنة 2005.

تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر (32%) وذلك دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم. وتخضع عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة بسعر (20%) وذلك دون خصم أي تكاليف[930].

عاشراً – الضريبة على العقارات المبنية:

يكون سعر الضريبة (10%) من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، وذلك بعد استبعاد (30%) من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و(32%) بالنسبة المستعملة في غير أغراض السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة[931].

فالمشرع لم يمنح المكلفين بضريبة المرتبات أي خصم مقابل تكاليف الدخل، بل اكتفى بإعفاء بعض التعويضات والمبالغ، بينما قرر إعطاء خصم على الضريبة المفروضة على النشاط الزراعي والصناعي وغير التجاري، والضريبة على الإيراد المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها، أو تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدّة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر. والضريبة العقارية التي تفرض على من يملك عقاراً سواء كان يتخذه مسكناً خاصاً له، أو يؤجره، أو يتركه مغلقاً، أو ينتفع به أو يستغله بأي شكل آخر. وعلى العكس من ذلك، فقد قرر المشرع عدم إعطاء أي خصم على الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو الأشخاص، والضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر، والضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من

---

[930] المادة /58/ من القانون /91/ لسنة 2005 والمعدلة بالقانون /101/ لسنة 2012.

[931] المادة /12/ من القانون /196/ لعام 2008.

مصدر في مصر، والضريبة المستقطعة من المنبع، وذلك تحقيقاً للمزيد من العدالة الضريبية، بإعادة توزيع الثروة بين فئات المجتمع، ولتحقيق حصيلة ضريبية أعلى.

الفرع الثالث

موقف المشرع الضريبي اللبناني

نبحث تباعاً في تكاليف الدخل في كل من ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، وضريبة الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد، وضريبة دخل رؤوس الأموال المنقولة، وضريبة الأملاك المبنية.

أولاً – بالنسبة للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية:

بحسب قانون الضريبة على الدخل اللبناني فإنَّ الربح الصافي هو مجموع إيرادات المكلف الخاضعة للضريبة بعد تنزيل جميع النفقات والأعباء التي تقتضيها ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة. تشتمل هذه النفقات والأعباء بصورة خاصة على[932]:

1 – بدل شراء البضائع أو السلع المباعة، وبدل الخدمات المسداة أثناء السنة.

2 – بدل إيجار المحل الذي تمارس فيه المهنة، أو قيمته التأجيرية إذا كان يخصّ المكلف.

3 – فوائد القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل.

4 – الرواتب والأجور، وكل ما يدفع للمستخدمين والعملة بدلاً عن خدماتهم تعويضاً عن صرفهم من الخدمة وفقاً للتشريع الخاص بالمستخدمين والعمال.

5 – النفقات العامة المألوفة الأخرى، ومنها بدل تأمين العمال والمستخدمين.

6 – ما وضع قيد التحصيل في خلال السنة من ضرائب ورسوم مترتبة على المؤسسة أو المهنة، ما خلا الضرائب المنصوص عليها في هذا المرسوم الاشتراعي.

7 – الاستهلاكات المحسوبة على أساس سعر الكلفة الأصلي لعناصر الأصول الثابتة المادية لدى المؤسسة[933].

---

[932] راجع المادة /7/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959، والمعدلة عدة مرات، آخرها بالقانون /183/ لعام 2020.

8 – مال الاحتياط المدخر لمواجهة خسائر الديون عند إعلان الإفلاس أو لدفع تعويضات الصرف من الخدمة، أو معاشات التقاعد، أو تعويضات الطوارئ، وفقاً للقوانين المرعية الإجراء.

ويجاز للمصارف ابتداء من أعمال 1977 ادخار مؤونة لمواجهة خسائر الديون المشكوك بتحصيلها قبل إعلان إفلاس المدين. ويعتبر الدين مشكوكاً بتحصيله بعد موافقة لجنة الرقابة على المصارف في مصرف لبنان بناء لطلب المصرف الدائن[934].

ويجاز للمؤسسات المالية ابتداء من أعمال عام 2004 ادخار المؤونة ذاتها وذلك بعد موافقة لجنة الرقابة على المصارف في مصرف لبنان بناء لطلب المؤسسة الدائنة. أما المبالغ المدخرة التي لم تستعمل كلها أو بعضها للغاية التي خصصت من أجلها، أو التي لا يعود من موجب لبقائها في السنة اللاحقة فإنها تضاف إلى أرباح السنة المذكورة[935].

ويجاز بصورة استثائية للمكلفين بالضرائب والرسوم من غير المصارف والمؤسسات المالية ادخار مؤونة لمواجهة خسائر الديون غير المسددة بتاريخ نفاذ هذا القانون والملتزم بها قبل 2006/7/12 شرط أنْ يكون مشكوكاً بتحصيل تلك الديون بتاريخ إقفال السنة المالية 2006، وذلك حتى قبل تاريخ إعلان إفلاس المدين وشرط أنْ لا يتجاوز مجموع المؤونات المدخرة (15%) من مجموع أرصدة الذمم المدينة الظاهرة في ميزانية عام 2006. تضاف المبالغ المحصلة من هذه المؤونات الى الإيرادات الخاضعة للضريبة العائدة للسنة التي حصلت خلالها. وفي جميع الأحوال يتوجب إعادة رصيد المؤونات المدخرة إلى أرباح السنة الثالثة التي تلي السنة التي اتخذت خلالها كحد أقصى[936].

9 – المبالغ التي يثبت أنها دفعت، على سبيل الإسعاف أو التبرع أو الإحسان إلى مؤسسات خيرية أو اجتماعية أو ثقافية أو رياضية معترف بها رسمياً وذلك ضمن الحدود العامة التي تُعيّن بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء. تُعتبر التبرعات والمساعدات والهبات بكاملها التي دفعت خلال عام 1993 والتي ستُدفع في السنوات اللاحقة

---

[933] بحسب التعديل بالقانون رقم /27/ لعام 1980.

[934] هذه الفقرة مضافة بالمرسوم الاشتراعي رقم /83/ لعام 1977.

[935] هذه الفقرة مضافة بالمرسوم رقم /583/ لعام 2004.

[936] هذه الفقرة مضافة بالمرسوم رقم /40/ لعام 2007.

للدولة اللبنانية، نفقات وأعباء قابلة للتنزيل من أرباح السنة التي دفعت أو التي ستدفع خلالها[937].

9 مكرر – المواد الغذائية المعلبة التي يتم وهبها الى جمعيات خيرية وفق الآلية المحددة في قانون تحفيز وهب الغذاء[938].

10 – الديون المستحقة التي يَثْبُت هلاكها بالفعل بعد اتخاذ التدابير اللازمة لتحصيلها.

11 – نفقات الإعلان والدعاية التجارية المثبتة بموجب مستندات نظامية وذلك ضمن حدود تُعيّن بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء[939].

12 – العلاوة المفروضة على إيرادات الأملاك المبنية لحساب البلديات عملاً بالمادة /57/ من قانون 1962/9/17 التي تترتب على شركات الأموال[940].

13 – تُعتبر قابلة للتنزيل بكاملها من أرباح السنة التي دفعت أو تدفع خلالها التبرعات والمساعدات والهبات النقدية والعينية التي استفادت أو تستفيد منها إدارات أو مؤسسات عامة أو خاصة لتعويض الضرر الناتج عن حوادث الإرهاب والتفجير الحاصلة خلال عامي 2005 و 2006 والاعتداءات الإسرائيلية الحاصلة خلال عام 2006[941].

ولا يسمح بتنزيل ما يلي:

أ – فوائد رأس المال والنفقات التي تزيد في قيمته ومنها النفقات على تحسين الموجودات ما لم تكن نفقات صيانة معتبرة عادة من النفقات العامة.

ب – الضرائب والرسوم المدفوعة أو المستحقة لدولة أجنبية عن دخل حاصل في لبنان أو لأي سبب آخر.

ج – الخسائر التي تصيب المكلف من جراء أعمال مؤسسات أو فروع أو وكالات أو مكاتب أو سواها واقعة خارج لبنان سواء كانت تابعة له أو كان تابعاً لها وإنْ اقتصرت التبعية على الإشراف.

---

[937] هذه الفقرة مضافة بموجب القانون /286/ لعام 1994.

[938] هذه الفقرة مضافة بالقانون /183/ لعام 2020.

[939] هذه الفقرة مضافة بالمرسوم رقم /39/ لعام 1977.

[940] أضيفت هذه الفقرة بموجب القانون رقم /27/ لعام 1980.

[941] أضيفت هذه الفقرة بالمرسوم رقم /40/ لعام 2007.

د – النفقات والأعباء التي لا يُثبت المكلف أنه تحملها لمساهمة في أعمال مؤسسات أو فروع أو وكالات أو مكاتب أو سواها في الخارج سواء كان تابعاً لها أو كانت تابعة له.

هـ – النفقات الشخصية، ومنها المبالغ التي يقتطعها ربُّ العمل أو الشريك أجرة له عن إدارة المؤسسة أو لنفقاته الخاصة.

و – تعويضات التمثيل التي تتجاوز (10%) من رواتب المستخدم الأساسية، وكذلك كل مبالغة أو زيادة عن الحدود المألوفة في الرواتب والأجور وسائر النفقات التي تقتضيها ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة[942].

ز – الضرائب الاستثنائية والغرامات الشخصية.

وتُعتبر إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وإيرادات العقارات المبنية وغير المبنية التي تشكل جزءاً من أصول المهنة أو المؤسسة قسماً من الإيرادات التي تتناولها الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية. أما إذا كانت هذه الايرادات خاضعة في الأصل لإحدى الضرائب النوعية الأخرى على الدخل، وأضيفت إلى الأرباح عند تحققها، فإنه يمكن تنزيلها بكامل قيمتها من هذه الأرباح وعدم إخضاعها لضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية[943].

كما أنَّ أنصبة الأرباح التي تحصل عليها شركات أموال لبنانية نتيجة حيازتها أسهماً وحصصاً في شركات أموال لبنانية أخرى، تنزل في كامل قيمتها من إيراداتها الخاضعة للضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية[944].

ثانياً – بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد:

لأجل تحديد الإيرادات الصافية، تنزل من الإيرادات غير الصافية[945]:

أ – المبالغ المحسومة والمدفوعة للتقاعد وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة.

---

[942] هذه الفقرة بحسب التعديل بالقانون رقم /1/ لعام 1970.

[943] المادة /8/ من المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون /27/ لعام 1980، والقانون /282/ لعام 1993.

[944] المادة /9/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959، والمعدلة بالقانون /27/ لعام 1980.

[945] المادة /50/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959.

ب – التعويضات التي تعطى لقاء نفقات الوظيفة أو التمثيل أو النقل أو الانتقال وتعويضات مسؤولية الصندوق، وبدل العلف، وبدل الملبس وبصورة عامة جميع التعويضات المعطاة لتغطية النفقات المصروفة بمناسبة القيام بعمل تطلبته الخدمة.

ج – (50%) من المبالغ المدفوعة بدل ساعات طيران فعلي للطيارين وسائر أفراد طاقم الطائرة الخاضعين للضريبة في لبنان.

د – مِنح التعليم، ومِنح الولادة، والمساعدات التي تمنحها المؤسسة بمناسبة زواج المستخدم أو وفاة أحد أفراد عائلته، وذلك ضمن الشروط وحدود المبالغ المقررة في تعاونية موظفي الدولة، شرط أنْ تكون هذه التقديمات جارية بموجب نظام دائم شامل لكافة المستخدمين مصادق عليه من وزارة العمل.

ثالثاً – ضريبة دخل رؤوس الأموال المنقولة:

لا تنزل أية تكاليف بالنسبة للضريبة على توزيعات شركات الأموال اللبنانية، لكن أرباح شركات الأموال الأجنبية العاملة في لبنان تُعتبر موزعة بكاملها وتخضع لضريبة دخل رؤوس الأموال المنقولة بعد أنْ ينزل منها ما يلي[946]:

– ضريبة الباب الأول (الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية) المترتبة على الأرباح.

– الاحتياطي البالغ (10%) المنصوص عنه في المادة /133/ من قانون النقد والتسليف الموضوع موضع التنفيذ بموجب المرسوم رقم /13513/ تاريخ 1963/8/1م.

ولم يفرض المشرع أية تنزيلات أخرى على هذه الضريبة.

رابعاً – ضريبة الأملاك المبنية:

تُعتبر أعباءً قابلة للتنزيل من الإيرادات غير الصافية النفقات التالي بيانها والتي يتحملها المالك عن المستأجر،

---

[946] المادة /72/ من المرسوم الاشتراعي /144/ لعام 1959 والمعدلة بالقانون رقم /7/ لعام 1985 والقانون رقم /282/ لعام 1993 والقانون رقم /107/ لعام 1999.

بموجب عقد الإيجار وملاحقه دون الرجوع بها عليه[947]:

1 – اشتراكات ونفقات استعمال الهاتف واستهلاك الماء والكهرباء والغاز الثابتة بفواتير الإدارات أو المؤسسات المختصة.

2 – قيمة الضرائب والرسوم الحكومية أو البلدية التي تترتب بحسب القانون على المستأجر، شرط إثباتها بمستندات صادرة عن الدوائر المختصة.

3 – نفقات الخدمات المشتركة في الأبنية التي يؤمن فيها المالك للمستأجر على نفقته الخدمات التالية كلها أو بعضها التي تنص عليها عقود الإيجار أو ملاحقها المسجلة أصولاً:

أ – نفقات استهلاك أو إنتاج التيار الكهربائي العائد لسكن الناطور والمصعد وسائر الأقسام المشتركة.

ب – تسيير المصاعد ونفقات صيانتها وتأمينها لدى إحدى شركات الضمان.

ج – تكييف الهواء المركزي ونفقات صيانته.

د – التدفئة المركزية ونفقات صيانتها.

هـ – نفقات تأمين المياه الباردة بما في ذلك المستخرجة من الآبار الارتوازية، والمياه الساخنة ونفقات صيانتها.

و – أجور البوابين والحراس، بما فيها الزيادات والتعويضات القانونية والاشتراكات المتوجبة للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

4 – استهلاك الأبنية أو الأقسام المؤجرة من الغير بنسبة (5%) سنوياً من الإيراد غير الصافي المحدد في عقود الإيجار المنظمة والمسجلة أصولاً.

5 – النفقات المتعلقة بإدارة الأبنية أو الأقسام المؤجرة من الغير وذلك بنسبة (5%) من الإيرادات غير الصافية للوحدات المؤجرة المسجلة عقود إيجارها حسب الأصول، سواء تمت إدارة البناء بواسطة مؤسسة متخصصة بإدارة الأبنية أو من قبل المالك أو المستثمر.

فالمشرع لم يعطِ خصماً مقابل تكاليف الدخل في ضريبة الرواتب باعتبار مصدر الدخل هو العمل، لكنه

---

[947] المادة /27/ من قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر عام 1962، والمعدلة بموجب القانون /173/ لعام 2000، والقانون /583/ لعام 2004.

منح المكلفين بها إعفاءات على بعض التعويضات والمنح والمبالغ، بينما أعطى المكلفين بضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية خصماً مقابل لتكاليف الدخل، باعتبار أنَّ الدخل هنا مزيج بين العمل ورأس المال. كما منح المكلفين بضريبة الأملاك المبنية خصماً مقابل تكاليف الدخل. وبذلك فرض ضريبة الرواتب وضريبة الأرباح على الدخل الصافي، بينما فرض ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على الدخل الإجمالي سعياً منه لتحقيق مزيد من العدالة الضريبية.

الخاتمة:

بعد أنْ انتهينا – بفضل الله – من استعراض جوانب البحث المختلفة، نستطيع القول بأننا وصلنا إلى عدد من النتائج والتوصيات، نجملها فيما يأتي:

أولاً – النتائج:

1 – صعوبة الوصول إلى تعريف جامع مانع للعدالة الضريبية، وذلك عائد لعدة إشكاليات متعلقة بتحديد مفهوم العدالة، ولإشكاليات أخرى متعلقة بالضريبة.

2 – ليس هناك نظام ضريبي عادل في كل تفاصيله ونصوصه القانونية؛ فالعدالة التامة حالة مثالية لا يمكن الوصول إليها، ولا يوجد نظام ضريبي إلا وفيه اختلالات في تطبيق مفهوم العدالة الضريبية.

3 – إنَّ العدالة الضريبية مفهوم فلسفي اقتصادي قانوني يختلف من دولة لأخرى ومن زمن لآخر. ويشمل كلاً من الضرائب العامة والضرائب المحلية على حد سواء. كما يشمل شبه الضريبة، بينما لا يشمل الإتاوات الإجبارية. وتُعتبر العدالة الضريبية هدف وركن للضريبة معاً، وهي الفضيلة الأولى لها وإليها تُردُّ قواعد الضريبة.

4 – تم تكريس العدالة الضريبية دولياً، ومحلياً في كل من سورية ومصر ولبنان، وهي تقتضي من الدولة التدخل لا الحياد. كما أنها واجبة التطبيق حتى ولو لم ينص عليها الدستور. ويُعتبر الحق في العدالة الضريبة من فئة حقوق الإنسان لا من فئة حقوق المواطن.

5 – تقتضي العدالة الضريبية عمومية الضريبة، وعدم رجعية القانون الضريبي من حيث المبدأ. وتعتبر مشروعية الضريبة الخطوة الأولى في سبيل تحقيقها.

كما أنَّ العدالة الضريبية غير منفصلة عن تحقيق الوفرة، فهما ليسا ضدين، إنما يتحقق مزيد من هذه العدالة كلما توفرت للخزينة العامة إيرادات إضافية من الضرائب دون إخلال بمصلحة وحقوق المكلف؛ باعتبار أنَّ العدالة الضريبية حق لكل من الإدارة والمكلف، ويتوجب على كل منهما السعي لتحقيقها.

6 – إنَّ مناقضة الأسس الموضوعية في فرض الضرائب يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية ولو كان الغرض من فرضها زيادة موارد الدولة لمقابلة مصلحة مشروعة.

7 – إنَّ الدخل هو الذي يشكل المطرح الأساسي الرئيسي للضريبة، لأنه التعبير الرئيس عن المقدرة التكليفية للممول، بينما يشكل رأس المال مطرحاً تكميلياً للضرائب لا يلجأ المشرع إلى فرض الضريبة عليه إلا استثناء ولمرة واحدة أو لفترة محددة بحيث لا تؤدي الضريبة بمطرحها كلياً أو تمتص جانباً جسيماً منه. أما فرض ضريبة على رأس مال لا يغلّ دخلاً وبطريقة دورية متجددة، ولفترة غير محددة مع زيادة تحكمية مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه، فإنه ينطوي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص الدستور، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية الذي يقوم النظام الضريبي على أساسه.

8 – في علاقة مفهوم العدالة الضريبية بمطرح الضريبة توصلنا إلى أنَّ العدالة الضريبية تتطلب:

أ – الأخذ بنظام الضرائب المتعددة بدلاً عن نظام الضريبة الواحدة.

ب – أنْ تكون الأموال هي مطرح الضريبة لا الأشخاص.

ج – أنْ تكون الضرائب المباشرة غالبة على الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي.

د – الأخذ بكل من نظريتي المنبع والإثراء لتحديد مقهوم الدخل الخاضع للضريبة، مع زيادة الأخذ بنظرية الإثراء.

هـ – خضوع الدخل الصافي للضريبة، مع قبول فرضها على الدخل الإجمالي في بعض الحالات.

و – الأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل بدلاً عن الضرائب النوعية.

ز – إمكانية فرض ضريبة على رأس المال بشرط ألا تكون وحيدة.

ح – عدم فرض ضريبة استثنائية على تملُّك رأس المال، والتي تعتبر غير دستورية.

ط – إمكانية فرض ضريبة على زيادة قيمة رأس المال، مع الأخذ بالحسبان أنْ تكون الزيادة الرأسمالية من الدخل حقيقية وليست وهمية ناجمة عن التضخم.

ي – فرض ضريبة على التركات والهبات والوصايا.

9 – لا يمكن اعتبار الضرائب التصاعدية فقط التي تحقق العدالة الضريبية، بل يمكن فرض ضرائب نسبية أيضاً، على أنْ تكون الضرائب التصاعدية هي الغالبة. كما أنَّ التصاعد في معدل الضريبة لا يؤدي بالضرورة

إلى تصاعد الضريبة.

10 – ضرورة الأخذ بضريبة القانون العام لتوافقها مع مفهوم العدالة الضريبية.

11 – بالنسبة إلى تحقيق العدالة الضريبية في كل من سورية ومصر ولبنان نجد ما يأتي:

أ – حقق المشرع في كل من سورية ومصر ولبنان العدالة الضريبية بأنْ:

– كان مطرح الضرائب هو الأموال لا الأشخاص.

– أخذ بضريبة القانون العام في مجال الضريبة على الدخل.

– أخذ بكل من نظريتي المنبع والإثراء في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، مع التوسع في الأخذ بنظرية الإثراء.

– فرض المشرع الضرائب بمعدلات تصاعدية في عدة مواضع إلى جانب استعمال المعدلات النسبية في حالات أخرى لإعادة توزيع الثروة في المجتمع.

– مايز المشرع في المعاملة الضريبية تبعاً لاستعمال الدخل بأنْ منح إعفاءات ضريبية خاصة بمشاريع الاستثمار.

ب – لم يتضمن الدستور في كل من **سورية ولبنان** أي نص يمنع من تقرير الأثر الرجعي في القوانين الضريبية. أما **المشرع الدستوري المصري** فقد كان صارماً في هذا الأمر، حيث منع ذلك صراحة في المادة /225/ منه. وبرأينا أنَّ ما ذهب إليه المشرعان **السوري واللبناني** يصب في صالح تحقيق العدالة الضريبية؛ إلا أنه يبقى قاصراً لعدم وجود ضمانة حقيقية لتحقيق هذه العدالة.

ج – أخذ **المشرعان السوري واللبناني** ببعض الإعفاءات الشخصية في ضريبة الرواتب والأجور تحقيقاً للعدالة؛ حيث أعفى **المشرع السوري** العسكريين التابعين للقوات المسلحة وعناصر قوى الأمن الداخلي وعناصر الإطفاء من الضريبة على الرواتب والأجور؛ باعتبار المخاطر التي يتعرضون لها. أما في **لبنان** فقد أعفى المشرع من ضريبة الرواتب والأجور: العسكريين، وأجور الممرضين والممرضات والخدم في المستشفيات والمياتم والملاجىء وغيرها من مؤسسات التمريض والإسعاف، وأجور القابلات القانونيات العاملات في المستشفيات. إلا أننا لا نجد

هذه الإعفاءات في قانون الضريبة على الدخل المصري. وبالمقابل أعفى **المشرع المصري** من الضريبة على المرتبات المزايا العينية الجماعية التالية: (الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين، النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة، الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل، المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل).

د – لم يراعِ المشرع في كل من سورية ومصر ولبنان قاعدة العدالة الضريبية في الأحوال الآتية:

– انخفاض مستوى الدخل الفردي وعدم تلاؤمه مع مستوى المعيشة، وهذا يعني عدم وجود فائض اقتصادي تدفع منه الضريبة، إضافة إلى وجود التضخم.

– غلبة الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة.

– مغايرة المشرع في معاملة المكلفين الذين تتماثل مراكزهم القانونية في حالات عدة، سواء من حيث الإعفاء من الضريبة أو العقوبة أو معدل الضريبة.

– ارتفاع نسبة التهرب الضريبي.

– حدوث بعض حالات الازدواج الضريبي.

– الأخذ بالضريبة على الزيادة في رأس المال، سواء أكانت هذه الزيادة حقيقية أم وهمية ناتجة عن التضخم.

– خالف **المشرعان السوري واللبناني** قاعدة العدالة الضريبية في ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، ففي **سورية** يتم تقدير أرباح هذه الضريبة (فئة مكلفي الدخل المقطوع) عن طريق تقديرها من قبل الدوائر المالية وفق أسلوب التقدير الجزافي. وفي **لبنان** تم اعتماد طريقة التكليف بضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية على أساس الربح المقدر كإحدى طرق التكليف بهذه الضريبة. ومن المتفق عليه أنَّ أسلوب التقدير الجزافي لا يحقق العدالة في فرض الضريبة.

12 – بالنسبة إلى التفريق بين المكلفين حسب جنسية المكلف:

تتطلب العدالة الضريبية من حيث المبدأ التفريق في المعاملة الضريبية بين المواطنين والأجانب. وفي هذا الصدد، نجد أنَّ **المشرّع السوري** فرّق بين ريع رؤوس الأموال المتداولة السورية والأجنبية؛ فأخضع كلّ ريوع

رؤوس الأموال الأجنبية لهذه الضريبة، ولم يُخضع إلا جزءاً من ريع رؤوس الأموال المتداولة السورية لهذه الضريبة. كما فرَّق في الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليهما في قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 بين الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين من جهة، وغير السوريين سواء أكان لهم فروع في سورية أم لا ومقاوليهم الثانويين غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والخاص والتعاوني السورية من جهة أخرى. حيث استثنى القانون غير السوريين من أحكام ضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور، وأخضعهم لأحكام مستقلة.

أما في **مصر ولبنان**، فكان موقف المشرعين مختلفاً عن نظيرهما **السوري**؛ حيث لا توجد ممايزة في المعاملة الضريبية حسب جنسية المكلف، وهو ما يخالف قاعدة العدالة الضريبية.

13 – في مجال الحد الأدنى للمعيشة:

اقترب **المشرعان السوري واللبناني** من تحقيق العدالة الضريبية بأنْ فرّق كل منهما بين مصادر الدخل بمنح حدٍّ أدنى معفى في كل من ضريبتي الأرباح والرواتب والأجور، دون الضريبة على رؤوس الأموال المتداولة. مع الإشارة إلى أنَّ **المشرع اللبناني** رفع الحد الأدنى المعفى من ضريبة الرواتب والأجور في بعض القطاعات دون غيرها، مبتعداً بذلك عن تحقيق العدالة بين المكلفين.

كذلك قام **المشرع المصري** بمنح الحد الأدنى المعفى في ضريبة المرتبات وما في حكمها، والضريبة على النشاط التجاري والصناعي، وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية. **إلا أنَّ هذا الهدف بقي بعيد المنال** بسبب انخفاض مقدار الحد الأدنى المعفى.

وحاول **المشرع السوري** الاقتراب من تحقيق العدالة الضريبية بمنح المكلفين بضريبة الرواتب والأجور – إضافة إلى الحد الأدنى المعفى – تعويضاً عائلياً. كما قام بمنح حد أدنى معفى من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمكلفي المهن العلمية غير التجارية التي يغلب في ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال بصرف النظر عن الزمرة التي يخضعون لها. وفي ضريبة الأرباح (فئة مكلفي الدخل المقطوع)، إذا مارس المكلف عدة فعاليات تخضع كل منها للتكليف بهذه الضريبة في أكثر من مركز عمل واحد ضمن الوحدة الإدارية، فيصنف

مبدئياً عن كل مركز بالضريبة المذكورة على حدة على أنْ تعمد الدوائر المالية فيما بعد إلى توحيد مجموع فعالياته؛ وبالتالي إلى تحديد الضريبة النهائية المترتبة عليه على أساس تصاعدي، ولا يستفيد المكلف من تنزيل الحد الأدنى المعفى إلا مرة واحدة.

وفي **مصر**، منح المشرع المكلفين بضريبة المرتبات إعفاءً إضافياً على الحد الأدنى المعفى في ضريبة الدخل.

والحال نفسه في **لبنان**، حيث قام المشرع بمنح زيادة غلاء ومعيشة، وتعويضاً عائلياً، إضافة إلى الحد الأدنى المعفى لمكلفي ضريبة الرواتب والأجور. إلا أنَّ انخفاض هذا التعويض حال دون تحقيق هذا الهدف. مع الإشارة إلى **المشرع اللبناني** فرض التعويض العائلي بشكل نسبة من الحد الأدنى للأجور، الأمر الذي يرتفع مع كل زيادة في هذا الحد.

ونلاحظ في **الدول الثلاث** محل الدراسة المقارنة، أنَّ التعويض العائلي في **سورية ولبنان**، والإعفاء الإضافي المقرر في ضريبة المرتبات في **مصر**؛ لا زال غير كافٍ وقاصر على تحقيق هدف العدالة الضريبية بالتمييز الحقيقي بين المكلفين وإعادة توزيع الثروة في المجتمع. كما أنه من غير المفهوم اختلاف مقدار التعويض العائلي في **التشريع السوري** بين ولد وآخر.

وابتعد **المشرع السوري** أيضاً عن العدالة الضريبية بعدم مما يزته بالحد الأدنى للمعيشة في كل من ضريبتي الرواتب والأجور وأرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يعول أولاداً، والمكلف المتزوج والذي يعول أولاداً. وتعدى الأمر ذلك، فلم يفرّق في هذا الحد المعفى بين الدخول الكبيرة والدخول الصغيرة.

أما في **مصر**، فلم يفرّق المشرع في الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الأشخاص الطبيعيين بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يعول، والمكلف المتزوج والذي يعول. **إلا أنه كان موفقاً** بالتفريق في هذا الحد بين أصحاب الدخول الكبيرة وأصحاب الدخول الصغيرة.

وعلى العكس من ذلك في **لبنان**، فقد كان المشرع موفقاً بالمما يزة في الحد الأدنى للمعيشة في ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية وفي ضريبة الرواتب والأجور بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج

ولا يعول، والمكلف المتزوج ويعول.

لكنه في المقابل، خالف مبدأ العدالة عندما أعطى المقدار ذاته من الحد الأدنى للمعيشة بغض النظر عن مقدار الدخل الخاضع له. وكذلك الحال عندما فرّق في الحد الأدنى المعفى في ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية بين مكلفي الدخل الحقيقي والدخل المقطوع من جهة، ومكلفي الدخل المقدر من جهة أخرى. بالإضافة إلى أنه لم يفرق في الحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء المعيشية بين مصادر الدخل عندما لم يمايز في هذا الحد بين الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، والضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد. ونستطيع القول أنه ابتعد عن العدالة أيضاً عندما لم يمنح حداً أدنى للمعيشة في الضريبة على الأملاك المبنية المؤجرة أو المستثمرة.

14 – في معدل الضريبة:

حاول المشرع في كل من **سورية ولبنان** تحقيق العدالة من خلال ممايزته في معدل الضريبة بين مصادر الدخل، **إلا أنَّ هذا التمييز لم يكن كافياً؛** حيث وُجدت اختلالات في المعدلات الضريبية لا تتناسب مع مصدر الدخل. كما أنَّ معدلات الضريبة على الدخل لا تتناسب مع الأعباء المعيشية وارتفاع الأسعار. ومثلها معدلات وشرائح الضريبة على ريع العقارات والعرصات (في سورية)، والضريبة على الملاك المبنية (في لبنان). بالإضافة إلى انخفاض معدل الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

ولم يحقق التصاعد الضريبي في كل من **سورية ولبنان** غايته في تحقيق العدالة الضريبية؛ لأنَّ المشرع أخذ بالضرائب النوعية بدلاً من الضريبة الموحدة.

وفي **سورية**، لم تحقق المعدلات التصاعدية في ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية العدالة الضريبية؛ والسبب أنه كلما ارتفع الربح زادت نسبة التخفيض. ولقد خرج **المشرع السوري** عن قاعدة العدالة الضريبية عندما استثنى من الضريبة التصاعدية على الرواتب والأجور، الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم حيث أخضعهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها بمعدلات

نسبية محددة. كما خرج عن قاعدة العدالة عندما أخضع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم، المعتمدين لتوزيع مادة التبغ لضريبة الدخل على أساس نسبة مقطوعة قدرها (2.5) بالألف من قيمة ما يستجرونه من التبغ الوطني والمستورد، وليس على أساس الأرباح الحقيقية أو الدخل المقطوع، ولا على أساس المعدل التصاعدي أو النسبي.

وفي **مصر** استطاع المشرع التمييز في معدل الضريبة بين مصادر الدخل في عدة حالات، **إلا أنه كان أقل ممايزة مما هو عليه الحال في سورية ولبنان**؛ لأنه فرض ضريبة موحدة على الدخل، وبالتالي كانت المعدلات الضريبية موحدة في ضريبة المرتبات والضريبة على أرباح النشاط الصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية. **وعلى الرغم من أنَّ نظام الضرائب النوعية** يعطي المجال للمشرع للتمييز بين مصادر الدخل من ناحية معدل الضريبة، لكننا نرى أنَّ الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة على الدخل أفضل؛ نظراً لمزايا الضريبة الموحدة ومساوئ نظام الضرائب النوعية من جهة، ولإمكانية منح المشرع في نظام الضريبة الموحدة على الدخل إعفاءات ضريبية يميّز من خلالها بين مصادر الدخل والتي تغطي على عدم تمييزه في معدل الضريبة بين مصادر الدخل.

ونرى أنَّ ما جاء به **المشرع المصري** في التعديل الأخير على المعدلات التصاعدية للضريبة الموحدة على الدخل حقق التصاعد الضريبي بصورة أفضل؛ لأنه أخضع كل شريحة للمعدل الضريبي نفسه وبالحد الأعلى نفسه لباقي المكلفين الذين يزداد صافي دخولهم. كما أنَّ فرض ضرائب بمعدلات نسبية على شركات الأموال والبنوك بدلاً من معدلات تصاعدية يحقق هدف إعادة توزيع الثروات في المجتمع. **إلا أنَّ ما يؤخذ على المشرع في الضريبة على الأشخاص الاعتبارية**، أنها جاءت بمعدل نسبي موحد على هذه الأشخاص؛ وبالتالي خضوع الجمعيات التعاونية لهذا المعدل ومساواتها ببقية الأشخاص الاعتبارية على الرغم من الدور الاجتماعي والاقتصادي الذي تلعبه هذه الجمعيات.

كما استطاع **المشرع المصري** التمييز في معدل الضريبة بين مصادر الدخل عندما استثنى من المعدلات التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005: (توزيعات الأرباح عن الأسهم

والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو الأشخاص، والأرباح الرأسمالية المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر)، فأخضع كلاً منها لمعدل نسبي. **إلا أنَّ هذا التمييز لم يكن كاملاً**؛ حيث أبقى المشرع توزيعات الأرباح المحققة في الخارج عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو الأشخاص خاضعة للمعدلات التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005.

وبالنسبة للعقارات، فكان **المشرع المصري** موفقاً في التفريق في معدل الضريبة بين الضريبة على الثروة العقارية من جهة، وضريبة التصرفات العقارية من جهة أخرى؛ باعتبار أنَّ الأولى تُفرض على الدخل، بينما الأخرى تفرض على التصرف برأس المال. فأخضع الضريبة على الثروة العقارية للمعدلات التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005، أما ضريبة التصرفات العقارية فتفرض بمعدل نسبي.

أما في الضريبة العقارية، فلم يميّز فيها المشرع بين العقارات تبعاً لثمنها، بل فرضها بمعدل وحيد مقداره (10%) من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، بدلاً من إخضاعها لمعدلات تصاعدية تراعي التفاوت في قيمة العقار.

وفي **لبنان**، خرج المشرع عن قاعدة العدالة عندما أخضع شركات الأوف شور لضريبة سنوية مقطوعة وهو ما يعني عدم تناسب حصيلتها مع مقدار الأرباح المحققة. بالإضافة لعدم مراعاته العدالة من خلال عدم تمييزه في ضريبة الأملاك المبنية بين حالة دور السكن التي يشغلها شخص طبيعي بصفة مالك أو أحد الشركاء في الملكية، وحالة الأبنية المشمولة بالقانون والخاضعة للإيجار أو الاستثمار؛ فأخضعها جميعاً للمعدلات التصاعدية ذاتها.

15 – بالنسبة للحالة الصحية وسن المكلف:

في **سورية**: أعفى المشرع معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها، وتعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة، وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدماته، والتعويضات التي تدفع لضحايا

حوادث العمل، من ضريبة الرواتب والأجور. كما أخذ بحالة المكلف الصحية وسنه في التعويض العائلي، بالإضافة إلى أنه لم يحدد عمر الأولاد المعلولين المستفيدين من هذا التعويض مراعاة لوضعهم الصحي. وأخيراً، أخذ المشرع بعين الاعتبار الحالة الصحية والبدنية عندما خص المعوقين بأحكام مستقلة عن بقية المكلفين في مواضع عديدة نظراً لاعتبارات إنسانية.

ومقابل ذلك، لم يأخذ المشرع بعين الاعتبار في الضريبة على التركات الوارثين القاصرين ولا بالحالة الصحية لهم، كما لم يأخذ بالحالة الصحية للمكلف في ضريبة الأرباح، مبتعداً بهذا النهج عن العدالة بين المكلفين.

وفي **مصر**، أخذ المشرع بعين الاعتبار سن المكلف وحالته الصحية والبدنية بإعفائه المعاشات من الضريبة. وراعى الحالة الصحية والبدنية للمكلف بضريبة المرتبات وما في حكمها، وللمكلف بالضريبة على أرباح النشاط التجاري، وللمكلف بالضريبة على إيرادات المهن غير التجارية. ونظراً لاعتبارات إنسانية، أخذ بعين الاعتبار أنْ يكون المكلف صاحب إعاقة، ولم يقيّد منحه هذه الإعفاءات للحالة البدنية والصحية بوصوله لسن محددة.

أما في **لبنان**، فقد كان المشرع موفقاً عندما أخذ بالحالة الصحية وسن المكلف في كل من ضريبة الرواتب والأجور، والضريبة على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، ورسم انتقال الأموال المنقولة وغير المنقولة، وفي التعويض العائلي للموظف. ولم يقيد منح الحد الأدنى المعفى في مجال ضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية للمصاب بعلة مقعدة بوصوله لسن محددة. كما لم يقيد منح التعويض العائلي للولد المصاب بعاهة أو علة بوصوله لسن محددة. بالإضافة إلى ما سبق، فإنه أعفى تركات شهداء الجيش اللبناني وسائر القوى الأمنية المسلحة من رسم الانتقال على الأموال المنقولة وغير المنقولة، كما خص المعوقين بأحكام خاصة ومنحهم إعفاءات ضريبية عديدة.

إلا أنَّ **المشرع اللبناني** وقع في موضع تناقض عندما أعفى معاشات التقاعد من الضريبة على الرواتب والأجور في المادة /47/ من قانون الضريبة على الدخل، ثم عاد مؤخراً عام 2019 وأضاف مبلغ /10/ ملايين من أساس معاشات المتقاعدين للمبالغ المنزلة من الإيرادات الخاضعة للضريبة، كما نص صراحة في تعديله للمادة /58/ على أنْ تفرض ضريبة على معاشات التقاعد.

16 – في الضريبة على الدخل الإجمالي أو الدخل الصافي:

مايز المشرع في كل من **سورية ولبنان** بين مصادر الدخل بفرضه ضريبة على الدخل الصافي من أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، بعد خصم تكاليف الدخل؛ بينما فرضها على الدخل الإجمالي في ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة دون أي خصم. ويؤخذ على **المشرع السوري** أنه اعتبر النفقات الشخصية في الضريبة على الأرباح استعمالاً للدخل وليس تكلفة على الدخل؛ وبالتالي اعتبرها من التكاليف واجبة الخصم.

أما في **مصر**، فقد كان المشرع هو الآخر موفقاً بالتفريق في الضريبة على الدخل بين مصادر الدخل، ففرضها على الدخل الصافي (بعد خصم مقابل تكاليف الدخل في الضريبة المفروضة على النشاط الزراعي والصناعي وغير التجاري، والضريبة على إيرادات الثروة العقارية)، مع بعض الاستثناءات حيث فرضها على الدخل الإجمالي. **إلا أنه ذلك لم يكن كافياً**، فمن جهة، كان من الأجدى به التفريق بين الأشخاص الاعتبارية بمنح شركات الأشخاص والجمعيات التعاونية خصماً مقابل التكاليف. ومن جهة أخرى، خصم المشرع من الضريبة العقارية التكاليف التي يتكبدها المكلف في الوحدات المعدة لغير السكن بقيمة أكبر من الخصم الذي منحه للوحدات المعدة للسكن.

وفي ضريبة الرواتب والأجور، لم يمنح **المشرع في في الدول الثلاث** محل المقارنة خصماً مقابل تكاليف الدخل؛ وإنما لجأ لإعفاء بعض التعويضات والمبالغ من هذه الضريبة.

17 – في الضريبة على العقارات والعرصات:

في **سورية**: حاول المشرع الاقتراب من تحقيق العدالة بين المكلفين بفرضه الضريبة على ريع العقارات بمعدلات تصاعدية على مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود لمكلف واحد. وأخضع الزيادة في قيمة العقارات عند إعادة تقديرها للضريبة على ريع العقارات. **لكن ما يؤخذ عليه** عدم منحه حداً أدنى معفى في هذه الضريبة.

وبموجب قانون الضريبة على البيوع العقارية الجديد، أصبحت الضريبة تقدّر بنسبة محددة من القيمة الرائجة للعقار، مما يحدُّ من تدخل العامل البشري في تحديد هذه الضريبة بالاعتماد بشكل أساسي على نظام المعلومات الجغرافية **GIS**. ويراعي القانون الجديد مسألة الارتفاع الكبير في أسعار العقارات التجارية والسكنية وتغيّرها

المستمر. بالإضافة إلى ذلك، فقد فرّق هذا القانون في معدل الضريبة بين العقارات السكنية والعقارات غير السكنية، وميّز بين الأراضي الواقعة داخل المخطط التنظيمي المصدق، والأراضي الواقعة خارج المخطط التنظيمي المصدق؛ وهذا ما جعل هذه الضريبة تقترب من العدالة أكثر مما كان عليه سابقاً.

لكن، من ناحية أخرى، فرض المشرع الضريبة على ريع العقارات بمعدلات عالية. عدا عن أنه لم يفرِّق بين العقارات المسكونة من قبل مالكيها والعقارات المؤجرة التي تُدرُّ على مالكيها دخلاً إضافياً من حيث المعدلات الضريبية والشرائح المفروضة.

وبالنسبة العرصات الخاضعة للضريبة فيتم تقدير قيمتها عن طريق اللجوء إلى التخمين، وهو ما يجعل هذه القيمة غير متناسبة مع ارتفاع الأسعار، الأمر الذي يؤدي إلى خسارة خزينة الدولة للكثير من الأموال.

وفي **مصر**، فرض المشرع ضريبة على الزيادة في قيمة العقارات، وهو ما يعتبر نقطة إيجابية في سبيل تحقيق العدالة.

أما في **لبنان**، ففرض المشرع الضريبة على الأملاك المبنية بمعدلات تصاعدية دون تفريق بين العقار الذي يسكنه مالكه أو العقار المؤجر، مع منح حد أدنى معفى في الحالة الأولى دون الثانية ومقداره عشرون مليون ليرة من الإيرادات الصافية الخاضعة للضريبة لكل وحدة سكنية يشغلها شخص طبيعي بصفة مالك أو أحد الشركاء في الملكية أو من هو في حكم المالك. ويستفيد هؤلاء كلٌ بنسبة حصته في الملكية عن وحدتين سكنيتين فقط مهما بلغ عدد دور السكن التي شغلوها أو يشغلونها وذلك عن الوحدتين ذات القيمتين التأجيريتين الأعلى.

وعلى الرغم من أنَّ المشرع أصاب في تحديد عدد دور السكن المعفاة من الضريبة؛ **إلا أنه كان من الأفضل** إعفاء دار سكني واحد فقط بدلاً من اثنين. كما أنَّ المشرع خالف قاعدة العدالة بمساواته بين دور السكن التي يشغلها شخص طبيعي بصفة مالك أو أحد الشركاء في الملكية، والأبنية المشمولة بالقانون والخاضعة للإيجار أو الاستثمار، فأخضعها جميعاً للمعدلات التصاعدية ذاتها؛ وبالتالي لم يميز هنا في معدل الضريبة بين مصادر الدخل.

وما يؤخذ على **المشرع اللبناني** في الضريبة على الأملاك المبنية أيضاً، أنَّ الإدارة تعتمد أساساً للتقدير قيمة بدل

الإيجار المتفق عليه بين المؤجر والمستأجر إذا أمكن معرفته والتثبت من صحته، وهو ما قد يحرم الإدارة من تحقيق حصيلة أعلى في حال لجأ المؤجر والمستأجر إلى الاتفاق على تسجيل بدل إيجار في عقد الإيجار أقل من المبلغ الحقيقي الذي يدفع المستأجر تهرباً من دفع الضريبة.

ونلاحظ أنَّ المشرع في كل من **سورية ومصر ولبنان** خالف مبدأ العدالة عندما أخضع للضريبة إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها؛ أي أنَّ الزيادة في قيمة هذه العقارات تخضع للضريبة في حال كانت ناتجة عن انخفاض القوة الشرائية للنقود أو نتيجة مجهود المالك. كما أنَّ **المشرع في الدول الثلاث** محل المقارنة قد أعطى حداً أدنى معفى من الضريبة للعقار الذي يسكنه مالكه، بينما لم يمنح هذا الحد المعفى للعقار الذي يقوم صاحبه بتأجيره؛ وهذا يعني أنه منح حداً أدنى معفى للمكلف بضريبة على رأس المال ولم يمنحه للمكلف بضريبة على الدخل المتأتي من رأس المال ذاته، مخالفاً بذلك أبسط قواعد العدالة.

وتعتبر الضريبة المفروضة على العقارات السكنية والتي يسكنها مالكها في كل من **سورية ولبنان**، غير دستورية ومخالفة لمبدأ العدالة الضريبية. وقد حاول **المشرع السوري** التخفيف من ذلك بمنح إعفاء دائم لهذه العقارات والتي لا يتجاوز الريع السنوي لكل منها /250/ ليرة سورية؛ **إلا أنَّ هذه الخطوة** لم تَعُد مجدية لضآلة المبلغ.

ويثار موضوع عدم دستورية الضريبة على العقارات المبنية في **مصر** أيضاً؛ لأنَّ المشرع فرضها بصرف النظر عن تحقيق إيرادات من عدمه، مخالفاً مبادئ المحكمة الدستورية العليا، وقواعد العدالة الضريبية.

وفرض المشرع **المصري واللبناني** الضريبة على العقارات على كل وحدة سكنية على حدة في حال كان المكلف يملك أكثر من وحدة سكنية خاضعة للضريبة، لكن **المشرع السوري** كان موفقاً أكثر عندما فرضها على مجموع بدلات إيجار العقارات التي تعود إلى مكلف واحد، وليس على كل عقار على حدة.

وأفرد **المشرع السوري** للضريبة على التصرفات العقارية أحكاماً خاصة من خلال قانون الضريبة على البيوع العقارية؛ **إلا أنه لم يكن موفقاً** في عدم التمييز بين الضريبة على العقار الذي يسكنه مالكه والضريبة على الدخل الناتج من تأجير العقار، وأخضعهما إلى المعدلات ذاتها (قانون الضريبة على ريع العقارات). بينما كان **المشرع اللبناني** أكثر تخبطاً بإخضاع كل من الضريبة على العقار الذي يسكنه مالكه، والضريبة على الدخل الناتج من

تأجير العقار، والضريبة على التصرفات العقارية، إلى أحكام واحدة في كثير من المواضع في قانون الضريبة على الأملاك المبنية.

أما في **مصر**، فقد كان المشرع أكثر وضوحاً وتقدماً في مجال الضريبة على العقارات؛ حيث قام بالتمييز بين ثلاثة أنواع من الضرائب – وهو تمييز يصب في صالح تحقيق العدالة بين المكلفين بشكل أفضل مما هو عليه في سورية ولبنان – وهذه الضرائب هي: الضريبة العقارية، وضريبة الثروة العقارية، وضريبة التصرفات العقارية. فنظّم أحكام **الضريبة العقارية** بالقانون رقم /196/ لعام 2008، حيث تفرض على تملك العقار سواء كان للسكن أم للإيجار، مع إعفاء للوحدات السكنية التي يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية /24000/ جنيه، وكل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن /1200/ جنيه.

وأما **ضريبة الثروة العقارية** فجاءت بمعدلات تصاعدية على الدخل الناتج من تأجير الوحدات العقارية المبنية بحسب المادة الثامنة من القانون رقم /91/ لعام /2005/، وبدون أي حد أدنى معفى.

وأخيراً **ضريبة التصرفات العقارية** ذات المعدل نسبي من إجمالي قيمة التصرف. وتفرض لمرة واحدة وبدون أي حد أدنى معفى.

وفي حال قيام مالك العقار بتأجيره للغير، تفرض عليه ضريبة عقارية وضريبة ثروة عقارية. وقد سمح المشرع هنا بخصم الضريبة العقارية المسددة من وعاء ضريبة الثروة العقارية المستحقة على الممول.

وما يجعلنا نستشف بُعد **المشرع المصري** عن العدالة؛ التخبط الحاصل في أسس فرض الضريبة على العقارات المبنية؛ حيث يمنح المشرع تارة الأفضلية للعقارات المخصصة للسكن، وتارة يمنحها للعقارات المخصصة لغير السكن. وما يؤخذ على التشريع المصري أيضاً، أنه لا يكفي أنْ يقوم القانون بتقسيم العقارات المبنية في ضوء مستوى البناء والموقع والمرافق المتصلة وأنْ يحيل ذلك إلى اللائحة التنفيذية؛ لأنَّ دور السلطة التنفيذية في مجال هذه اللوائح يقتصر على تنفيذ القوانين. كما لا يكفي في تحديد وعاء الضريبة على العقارات المبنية ما نص عليه القانون في المادة /12/ من أنْ يُستهدى بالجدولين المرفقين بالقانون، فهذه الجداول ليست ملزمة قانوناً. كما أنها

لا تبين كيفية تحديد القيمة السوقية للوحدة المبنية.

18 – في الضريبة على التركات والوصايا والهبات:

من الإيجابيات القليلة التي حققها **المشرع السوري** في هذه الضريبة، مميزته في معدل الضريبة على التركات بين الوارثين حسب درجة القرابة. لكنه تمييز غير كافٍ؛ لأنه فرض الضريبة بالمعدل نفسه دون أي اعتبار لمقدار مبلغ التركة.

وتعتبر هذه الضريبة بعيدة كل البعد عن العدالة لعدم مراعاتها الأعباء العائلية للوارث، ولا مراعاتها لوجود ورثة قاصرين، ولم تأخذ بعين الاعتبار الحالة الصحية للوارثين، وفرضت بمعدلات نسبية دون حد أدنى معفى، إضافة إلى أنَّ بعض معدلاتها كان مرتفعاً. ومن ناحية أخرى، لم تحقق هذه الضريبة الوفرة في الحصيلة؛ لأنها فرضت على شكل نسبة من القيمة التخمينية غير الحقيقية الأمر الذي خفّض بشكل كبير الحصيلة المتأتية منها. فلا هي حققت العدالة بين المكلفين ولا حققت هدفها المالي بتوفير إيرادات متناسبة مع كونها ضريبة على رأس المال. وما يثير الغرابة فيما اتبعه المشرع السوري، أنه ألغى الإعفاءات الضريبية على التركات والتي كانت مفروضة بالمرسوم التشريعي رقم /101/ لعام 1952، مبتعداً بذلك عن تحقيق العدالة بين المكلفين.

وفيما يخص الهبة، فقد فرضت الضريبة عليها بمعدل أكبر بمقدار الضعف من قيمة المطرح، فأصبحنا في حالة مصادرة أموال؛ وهذا ما أدى إلى التهرب الضريبي.

في **لبنان**: كان المشرع أكثر توفيقاً من المشرع السوري في هذه الضريبة عنما أخذ ببعض عناصر تشخيصها على الرغم من كونها ضريبة على رأس المال؛ حيث منح حداً أدنى معفى من الضريبة، كما أخذ بالأعباء العائلية للوارث. وميّز في معدلات رسم الانتقال بين الوارثين حسب درجة القرابة، وميّز في ذلك أيضاً حسب مبلغ التركة. بالإضافة إلى إعفائه من كان مصاباً بعاهة دائمة تمنعه من العمل، والولد القاصر، والوارث الذي على عاتقه زوجة أو ولداً قاصراً. والأمر ذاته ينطبق على الأموال والحقوق الموصى بها إلى شخص وارث. ومؤخراً، أعفى المشرع تركات شهداء الجيش اللبناني وسائر القوى الأمنية المسلحة من هذه الضريبة، آخذاً بعين الاعتبار في ذلك ما قدموه من تضحيات تستحق معها معاملة تفضيلية لا تتنافى مع العدالة، **متقدماً بذلك على التشريعين**

السوري والمصري في سبيل تحقيق العدالة الاجتماعية.

أما في **مصر**: فقد ألغى المشرع قانون ضريبة الأيلولة الصادرة بالقانون رقم /228/ لسنة 1989م والذي كان ينص على فرض ضريبة على صافي ما يؤول من أموال إلى كل وارث أو مستحق في تركة من يتوفى، على أنْ يكون حكم الأموال التي تنتقل بطريق الوصية في شأن الضريبة حكم الأموال التي تنتقل بطريق الإرث. وبذلك يكون المشرع قد ابتعد من جهة عن تحقيق العدالة بين المكلفين عندما فرض ضرائب على الدخل المتأتي من رأس المال، ولم يفرضها على رأس المال (التركة). ومن جهة أخرى حرم خزينة الدولة من مورد مهم يوفر حصيلة ضريبية إضافية.

19 – الضريبة على الأشخاص الاعتبارية والشركات:

على الرغم من اتحاد مصدر دخل شركات الأشخاص والأموال، فإنَّ **المشرع السوري** مايز بينهما في حالتين، رغبة منه في تحقيق العدالة الضريبية بمعاملة الشركاء في شركات الأشخاص معاملة الأشخاص الطبيعيين:

الأولى: عندما منح حداً أدنى للمعيشة في الضريبة على شركات الأشخاص فقط دون باقي الشركات والأشخاص الاعتبارية.

الثانية: عندما أخضع الشركاء في شركة التضامن والشركاء الموصون في شركة التوصية للضريبة التصاعدية التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون، بينما فرض على شركات الأموال ضرائب بمعدلات نسبية.

وعلى النهج ذاته سار **المشرع اللبناني**:

فمن جهة، فرّق بين شركات الأشخاص والأموال في الحد الأدنى للمعيشة، واستثنى في الضريبة على شركات الأموال الشركاء المفوضون في شركة التوصية بالأسهم والذين عاملهم معاملة الأفراد الطبيعيين ومنحهم حداً أدنى للمعيشة. أما الشركات الفعلية فقد أخضعها المشرع للتكاليف كمؤسسة فردية، وتستفيد من تنزيل عائلي واحد هو الحد الأعلى لأحد الشركاء.

ومن جهة أخرى، مايز بين شركات الأشخاص وشركات الأموال من ناحية المعدل الضريبي؛ فيخضع للمعدلات التصاعدية المكلفون الأفراد الطبيعيون وأصحاب المؤسسات الفردية والشركاء في شركات الأشخاص والشركاء

المفوضون في شركات التوصية بالأسهم. بينما تخضع أرباح كل من الشركات المغفلة، والشركات المحدودة المسؤولية، وشركات التوصية بالأسهم بالنسبة للشركاء الموصين، وشركات الهولدينغ لضرائب نسبية.

وعلى العكس من ذلك في **مصر**، فقد وحّد المشرع المعاملة الضريبية من حيث المبدأ بين جميع الأشخاص الاعتبارية (والتي تضم شركات الأموال وشركات الأشخاص وشركات الواقع والجمعيات التعاونية والبنوك والمنشآت الأجنبية والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية)، وهذا ما جعل تحقيق العدالة صعباً لعدم القدرة على تشخيص الضريبة ومنح إعفاءات كما هو الحال في **سورية ولبنان**. وتبعاً لذلك، لم يمنح المشرع شركات الأشخاص أي حد أدنى معفى من الضريبة. وبدلاً من أنْ يُفرق بين شركات الأشخاص وشركات الأموال في معدل الضريبة، قام **المشرع المصري** – دونما سبب منطقي – بالممايزة في هذا المعدل بين أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي للضريبة من جهة، والضريبة على أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة من جهة أخرى. بالإضافة إلى الاختلاف الكبير بين مقدار هذين المعدلين من جهة، عن المعدل المفروض على الأشخاص الاعتبارية من جهة أخرى، علماً أنَّ الجهات التي فُرضت عليها المعدلات العالية هي في غالبيتها جهات حكومية أو مركزية. وهو ما يعكس عشوائية المشرع في أسس فرض ضريبة على الأشخاص الاعتبارية، وابتعاده عن العدالة.

ويؤخذ على **المشرع السوري** إخضاع شركات القطاع العام الاقتصادي لضريبة الأرباح بمعدل نسبي أكبر من ذاك الذي تخضع له شركات الأموال المساهمة والمحدودة المسؤولية. كما أنَّ أحكام الضريبة على دخل الشركات لم تلحظ أحكام قانون الشركات الجديد، الذي أتى بنصوص جديدة متعلقة بالشركات القابضة والشركات الخارجية. بالإضافة إلى أنها لم تتطرق للشركات الفعلية من حيث خضوعها أو عدم خضوعها للضريبة.

ولم يقف الأمر عند هذا الحد، حيث فرض المشرع في كل من **سورية ولبنان ومصر**، ضريبة على مستوى أرباح شركات الأموال (وترتبط هذه الضريبة باسم الشركاء)، بالإضافة إلى أنه فرض ضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على الشركاء؛ وبذلك وقع المشرع في حالة ازدواج ضريبي، ضارباً العدالة الضريبية عرض الحائط. مع ملاحظة أنَّ **المشرع اللبناني** ميز في ذلك بين الشركات المحلية والشركات الأجنبية؛ فافترض في شركات الأموال الأجنبية

العاملة فيه جميع أرباحها بمثابة أرباح موزعة على الشركاء فيها بغض النظر عن النسبة الحقيقية للأرباح الموزعة فيها على الشركاء من أرباحها الحقيقية. وهذا المسلك فيه ازدواج ضريبي أكثر من الازدواج الذي يحتويه النظام الكلاسيكي. وأخضع **المشرع اللبناني** الشركات الخارجية (الأوف شور) لضريبة سنوية مقطوعة، وهو ما يخالف قواعد العدالة التي تقتضي فرض الضريبة على الأرباح المحققة.

20 – في الضريبة على الإنفاق:

يؤخذ على المشرع في كل من **سورية ومصر ولبنان** أنه أخذ بالضرائب النوعية على الإنفاق بدلاً من الضريبة الموحدة. وفي حين أنَّ **المشرع السوري** لم يأخذ بالضريبة على القيمة المضافة حتى الآن، بل اكتفى برسم الإنفاق الاستهلاكي؛ فإنَّ المشرعين **اللبناني والمصري** أدخلا الضريبة على القيمة المضافة إلى النظام الضريبي. ونجد في رسم الإنفاق الاستهلاكي أنَّ **المشرع السوري** فرّق في خدمات المبيت والطعام والمشروبات والحفلات وركن الألعاب الكهربائية والخدمات والأنشطة المأجورة الأخرى في الفنادق والأندية والمطاعم بين الأربع والخمس نجمات من جهة، والنجمتين والثلاث نجمات من جهة أخرى. وهو ما يصب في صالح تحقيق العدالة. إلا أنَّ هذه الإيجابية يقابلها سلبيات كثيرة، أدت إلى عدم عدالة هذا الرسم؛ فالضرائب على الإنفاق في **سورية** (ومثلها في **مصر ولبنان**) تجبى بناء على الواقعة الاقتصادية بغض النظر عن المكلف الضريبي وبالتالي يسهل انتقال عبئها من مكلف إلى آخر، إذ إنها متنوعة لا يجمعها أي رابط ولا تهدف إلى سياسة اقتصادية معينة، إنما تهدف إلى توفير المال للخزينة. ولم تُفرض معدلات رسم الإنفاق الاستهلاكي في **سورية** (والضريبة على القيمة المضافة في **لبنان ومصر**) تصاعدياً بناء على تصنيف السلع والخدمات من ضرورية إلى شائعة فكمالية، بقدر ما فرضت بناء على الحاجة التمويلية، فكان الاعتبار الأول لتحديد هذه المعدلات هو زيادة حصيلة تلك الضرائب.

وفي تراجع غير مبرر، لم يأخذ **المشرع السوري** في المرسوم التشريعي رقم /11/ لعام 2015 (المتضمن تعديل رسم الإنفاق الاستهلاكي) بنظام الخصم والرد، بعد أنْ كان مقرراً في المرسوم السابق رقم /61/ لعام 2004.

بالمقابل، تضمن قانون الضريبة على القيمة المضافة في **لبنان** نظام الخصم والرد وتوسع بهما. والحال ذاته في **مصر**، حيث أخذ المشرع بنظام الخصم والرد، بل ووسع من نطاق الخصم الضريبي فيها، وسمح بخصم

المدخلات. كما طبق نظام الرد بمفهومه الواسع، مراعياً الأشخاص ذوي الدخل المحدود وتشجيعاً للسلع المحلية والمصدرة للخارج والمنتج المحلي الذي يستهلك في الداخل.

بالإضافة إلى ذلك، نجد أنَّ **المشرع السوري** ابتعد عن العدالة في هذه الضريبة عندما أخضع تذاكر السفر لضريبة بمعدل وحيد هو (3.5%) دون التفريق بين الدرجة الأولى وباقي الدرجات. والمستغرب فرض رسم إنفاق استهلاكي على السيارات السياحية رغم أنه لا يُفرض على عملية شراء السيارة لمرة واحدة؛ وبالتالي فهو ضريبة دورية ولا تتعلق بعملية الإنفاق أبداً.

وفي **مصر**، لم يكن الحال أفضل بكثير، فلم يميِّز المشرع بين المصدر الذي يولِّد قيمة مضافة مرتفعة وذلك الذي لا يولِّد إلا قيمة منخفضة. كما أنَّ المعدل العام المفروض بالمادة الثالثة من القانون /67/ لعام 2016 يُعَدُّ مرتفعاً، خصوصاً إذا علمنا أنَّ هناك سلعاً وخدمات تخضع للضريبة على القيمة المضافة بهذا المعدل بالإضافة إلى ضريبة الجدول. بالإضافة إلى أنَّ السلع والخدمات الواردة في البند (ثانياً) من الجدول، خضعت لضريبة الجدول بالإضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة بمعدلها العام، الأمر الذي يُعدُّ ازدواجاً ضريبياً. كما أدى إلى زيادة أسعار بيع المنتجات التي اشتملت على تلك المدخلات، وتمكين المسجل من إضافة الضريبة إلى عناصر تكلفته، مما سبّب زيادة أسعار بيع سلع وخدمات الجدول. وأخيراً، فإنه استناداً إلى تفسير اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة، خضع العائد الناتج من بيع أو تأجير المحال التجارية أو المنشآت الفندقية لضريبة القيمة المضافة، وهو ما يتعارض مع القانون المنظم لهذه الضريبة، وبالتالي عدم دستورية هذه الضريبة.

وفي **لبنان**: كان معدل الضريبة المفروض (11%) غير عادل، لعدم قدرة المواطن على تحمّل هذه العبء الضريبي، لتدني دخله الحقيقي. بالإضافة إلى ذلك، فقد أعفى المشرع اليخوت والزوارق التي يتجاوز طولها /15/ متراً والعائدة لغير اللبنانيين من الضريبة، وأعفى الأحجار الكريمة واللؤلؤ والماس والذهب من الضريبة على القيمة المضافة، مخالفاً بذلك مبدأ المساواة أمام الضريبة.

ثانياً – التوصيات:

1 – كي يحقق المشرع في سورية ومصر ولبنان العدالة الضريبية، نرى ضرورة ما يلي:

أ – النص على العدالة الضريبية بشكل واضح ومباشر في الدستور.

ب – إلغاء حالات التفرقة غير المبررة بين المكلفين المتماثلين في المراكز القانونية، سواء عند فرض الضريبة أو فرض الغرامات على عدم تنفيذ واجبات المكلف.

ج – الاعتماد على الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة في تكوين الإيرادات الضريبية الكلية في المجتمع.

د – مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي بمعالجة أسبابها الحقيقية، وتجنب الازدواج الضريبي غير المرغوب فيه.

هـ – فرض الضريبة التصاعدية على إجمالي المقدرة التكليفية للمكلف، وليس على جزء منها.

2 – تعديل المادة /225/ من الدستور المصري، بحيث يسمح برجعية القوانين الضريبية. وإعطاء ضمانة دستورية في مجال رجعية القوانين الضريبية في كل من **سورية ومصر ولبنان** بحيث تقترن بموافقة ثلثي أعضاء مجلس الشعب، مع عدم إغفال ضرورة توافقها مع مبدأ العدالة الاجتماعية.

3 – الاتجاه نحو الضريبة الموحدة على الدخل والضريبة الموحدة على الإنفاق بدلاً من الضرائب النوعية في **سورية ولبنان**.

4 – **في ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:**

أ – في **سورية ولبنان:**

– رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة ليتناسب مع الأوضاع المعيشية الحالية.

– تعديل معدلات وشرائح الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية.

– التفريق في الحد الأدنى للمعيشة بين الدخول الكبيرة والدخول الصغيرة.

– تقدير أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية تقديراً حقيقياً لا جزافياً.

ب – في **سورية**:

– اعتبار النفقات الشخصية استعمالاً للدخل وليس تكلفة على الدخل، وبالتالي عدم خصمها من الضريبة.

– الأخذ بالحالة الصحية للمكلفين بهذه الضريبة.

– التفريق في الحد الأدنى للمعيشة في كل من بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يعول، والمكلف المتزوج ويعول.

ج – في **لبنان**: إلغاء التفريق في الحد الأدنى للمعيشة بين مكلفي ضريبتي الأرباح فئة مكلفي الربح الحقيقي والربح المقطوع من جهة، وفئة مكلفي الربح المقدَّر من جهة أخرى.

5 – **في ضريبة الرواتب والأجور**:

أ – في **سورية ولبنان**:

زيادة مقدار الحد الأدنى للمعيشة، والتفريق فيه بين الدخول الكبيرة والدخول الصغيرة.

ب – في **سورية**:

– أنْ يكون الحد الأدنى المعفى بشكل نسبة من الحد الأدنى من الأجور، بدلاً من أنْ يكون مبلغاً محدداً. وهذا ما يفسح المجال لأنْ يزداد بزيادة الحد الأدنى من الأجور.

– التفريق في الحد الأدنى للمعيشة من بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يعول، والمكلف المتزوج ويعول.

– زيادة مقدار التعويض العائلي، وعدم الاكتفاء بإعطاء التعويض العائلي للأولاد الثلاثة الأوائل، وأنْ يكون بالمقدار نفسه لكل الأولاد.

– زيادة مقدار التعويض العائلي للزوجة المصابة بإعاقة، أو بمرض يمنعها من مزاولة أي عمل. على أنْ يتم التثبت من وجود الإعاقة أو المرض بموجب شهادة طبية صادرة عن وزارة الصحة.

– إلغاء الإعفاء من ضريبة الرواتب والأجور الممنوح للقائمين على المساجد والكنائس باعتبار أنه يخالف مبدأ المساواة أمام الضريبة، ومنحه للعاملين في قطاع الكهرباء وعمال النظافة نتيجة المخاطر التي يتعرضون لها.

ج – في **لبنان**:

– المميزة في مقدار الحد الأدنى المعفى في ضريبة الرواتب والأجور عن الحد الممنوح في ضريبة الأرباح.

– إعفاء معاشات التقاعد من الضريبة.

– التفريق بين المواطنين والأجانب في الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية والضريبة على المرتبات عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والخاص، وإخضاعها لأحكام مستقلة؛ بحيث يخفف من العبء الضريبي عن المواطنين ولا يكون هذا التخفيف مقرَّراً للأجانب.

– إلغاء الإعفاء من ضريبة الرواتب والأجور الممنوح لرجال الدين لقاء قيامهم بالطقوس الدينية باعتبار أنه يخالف مبدأ المساواة أمام الضريبة.

– زيادة مقدار التعويض العائلي وزيادة غلاء المعيشة، وعدم اقتصاره على بعض القطاعات دون غيرها.

6 – **بالنسبة للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعين في مصر**:

أ – تعديل المعدلات الضريبية المفروضة في المادة الثامنة من قانون الضريبة على الدخل رقم /91/ لعام 2005 في مصر، لأنها لا تتناسب مع أعباء المعيشة وارتفاع الأسعار.

ب – تعديل الحد الأدنى المعفى من الضريبة لعدم كفايته لمتطلبات الحياة الكريمة، والتمييز فيه بين المكلف الأعزب، والمكلف المتزوج ولا يعول، والمكلف المتزوج ويعول.

ج – التفريق بين المواطنين والأجانب في الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية والضريبة على المرتبات عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والخاص، وإخضاعها لأحكام مستقلة؛ بحيث يخفف من العبء الضريبي عن المواطنين ولا يكون هذا التخفيف مقرَّراً للأجانب.

د – إلغاء التمييز بين إيرادات المهن غير التجارية وبقية الإيرادات الناجم عن خصم التبرعات المدفوعة من إيرادات المهن غير التجارية وعدم خصمها من بقية الإيرادات.

7 – **في الضريبة على الشركات والأشخاص الاعتبارية**:

أ – إعفاء الأرباح الموزعة على الشركاء في شركات الأموال من الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، أو فرض

ضريبة عليها محتجزة من المنبع بأسعار رمزية، في كل من **سورية ومصر ولبنان**.

ب – إعادة النظر في معدلات الضريبة على الشركات وبقية الأشخاص الاعتبارية في كل من **سورية ولبنان**.

ج – في **سورية**:

– تعديل معدل الضريبة على أرباح شركات القطاع العام الاقتصادي بحيث يصبح مساوياً للمعدل المفروض على الشركات الخاصة المساهمة.

– إخضاع أرباح الشركات الفعلية والشركات القابضة والشركات الخارجية، لضريبة الأرباح في سورية.

د – في **لبنان**:

إخضاع الشركات الخارجية (الأوف شور) لضريبة ذات معدل نسبي بدلاً من الضريبة السنوية المقطوعة.

هـ – في **مصر**:

– المغايرة في المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، والمغايرة في المعاملة الضريبية للشركات عن باقي الأشخاص الاعتبارية.

– تعديل معدل الضريبة على أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي للضريبة، والضريبة على أرباح شركات البحث عن عن البترول والغاز وإنتاجها، بحيث تكون موحدة في الحالتين، وتخفض ليكون معدلها مساوياً لمعدل الضريبة على شركات الأموال.

– خضوع أرباح الشركاء في شركة التضامن والشركاء الموصون في شركة التوصية للمعدلات التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005، ومنحهم حد أدنى معفى.

8 – **في الضريبة على التركات والوصايا والهبات**:

أ – في **سورية**:

– تعديل معدلاتها بحكم أنها مرتفعة، مع الأخذ بالمعدلات التصاعدية بدلاً من المعدلات النسبية.

– إعطاء حد أدنى معفى.

– الأخذ بالأعباء العائلية للوارث.

– الأخذ بالحالة الصحية وسن الوارث للمكلف، فيخفَّض بالنسبة لمن يعاني من إعاقة أو مرض يمنعه من مزاولة أي عمل، أو من هو تحت السن القانوني. على أنْ يتم التثبت من وجود الإعاقة أو المرض بموجب شهادة طبية صادرة عن وزارة الصحة.

– إعفاء تركات شهداء الجيش والقوات المسلحة من الضريبة.

– العودة إلى الإعفاءات التي كانت موجودة في المادة الثامنة من المرسوم التشريعي رقم /101/ لعام 1952م وتعديلاته المتعلق برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

– اعتماد أسس حقيقية للتكليف بضريبة التركات.

ب – في **مصر**: إعادة فرض ضريبة على التركات بمعدلات تصاعدية خفيفة، مع إعطاء حد أدنى معفى، والأخذ بالأعباء العائلية للوارث ودرجة قرابته، مع مراعاة الحالة الصحية للمكلفين، دون نسيان حالة الوارثين القاصرين. وإعفاء تركات شهداء الجيش والقوات المسلحة من هذه الضريبة.

9 – في الضريبة المفروضة في مجال العقارات في سورية ومصر ولبنان:

أ – إعفاء الزيادة في قيمة العقارات من الضريبة في حال كانت ناتجة عن انخفاض القوة الشرائية للنقود أو نتيجة مجهود المالك.

ب – تقدير قيمة العقارات الخاضعة للضريبة تقديراً حقيقياً بحسب القيمة الرائجة للعقار.

ج – تعديل النصوص التشريعية المتعلقة بالضريبة على العقارات بحيث يخضع ريع العقارات المؤجرة أو المستثمرة للضريبة التصاعدية مع منح حد أدنى معفى. أما العقار أو العقارات التي يسكنها مالكها، فنرى إعفاء دار سكني واحد، وتكون الضريبة عن مجموع ما تبقى من عقارات سكنية يسكنها مالكها المكلف بالضريبة على أنْ تفرض بمعدل نسبي لمرة واحدة فقط على أساس القيمة الرائجة للعقار. وفي حال قام المالك ببيع إحدى هذه العقارات تفرض عليه ضريبة البيوع العقارية بعد خصم مقدار الضريبة التي دفعها سابقاً نتيجة تملكه للعقار الذي كان يسكنه. وتخصم هذه الضريبة أيضاً في حال قام بتأجير هذا العقار أو استثماره. بالإضافة إلى ذلك، تبقى إمكانية فرض ضريبة ريع العقارات في حال طرأت زيادة حقيقية لا وهمية على قيمة العقار ذاته أو العقارات في

المنطقة التي يقع فيها، وبقاء مقابل التحسين المفروض على العقارات التي يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة.

د – منح المعوقين إعفاءات ضريبية أضافية في مجال الضريبة على العقارات.

10 – <u>في الضريبة على الإنفاق</u>:

أ – في **<u>سورية</u>:**

– إدخال الضريبة على القيمة المضافة في النظام الضريبي السوري، وفرضها بمعدلات تصاعدية بناء على تصنيف السلع والخدمات من شائعة إلى ضرورية فكمالية، مع الأخذ بنظام الخصم والرد الضريبي.

– أما بالنسبة لرسم الإنفاق الاستهلاكي المفروض حالياً، وحتى يتم تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، نقترح:

- الأخذ بنظام الخصم والرد.
- التفريق في تذاكر السفر الخاضعة لهذا الرسم بين الدرجة الأولى وباقي الدرجات.
- عدم تصنيف الضريبة على السيارات السياحية ضمن الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي، فهي من الضرائب على رأس المال.
- التفريق بين الدرجة الأولى وباقي الدرجات في معدل الرسم المفروض على تذاكر السفر.

ب – في **<u>مصر ولبنان</u>:** أنْ تكون معدلات الضريبة على القيمة المضافة تصاعدية بناء على تصنيف السلع والخدمات من ضرورية إلى شائعة فكمالية.

ج – في **<u>مصر</u>:**

– إلغاء الازدواج الضريبي الناجم عن خضوع السلع والخدمات الواردة في البند (ثانياً) من الجدول الوارد في قانون الضريبة على القيمة المضافة، لضريبة الجدول بالإضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة بمعدلها العام.

– إلغاء الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على العائد الناتج من بيع أو تأجير المحال التجارية أو المنشآت الفندقية استناداً إلى تفسير اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة نتيجة عدم دستوريتها.

د – في **لبنان**:

– إلغاء الإعفاء من الضريبة الممنوح لليخوت والزوارق التي يتجاوز طولها /15/ متراً والعائدة لغير اللبنانيين.

– إلغاء الإعفاء من الضريبة الممنوح للأحجار الكريمة واللؤلؤ والماس والذهب.

11 – في المعدل الضريبي:

أ – في **سورية**:

– فرض ضريبة بمعدلات تصاعدية بدلاً عن المعدلات النسبية على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم الخاضعين لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها.

– إخضاع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم، المعتمدين لتوزيع مادة التبغ لضريبة الدخل بمعدلات تصاعدية.

– رفع معدل الضريبة على رؤوس الأموال المتداولة.

ب – في **مصر**:

– إخضاع توزيعات الأرباح المحققة في الخارج عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو الأشخاص، والمحققة في الخارج إلى الضريبة بمعدل نسبي مقداره (10%) بدلاً من الضريبة التصاعدية المنصوص عليها في المادة الثامنة من القانون /91/ لعام 2005.

– رفع معدلات كل من الضريبة على توزيعات الأرباح المحققة من مصدر في مصر خلال السنة التي يحصل عليه شخص طبيعي مقيم، والضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر، والضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر.

ج – في **لبنان**:

– رفع معدل الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة.

– التمييز في المعاملة الضريبية في ضريبة ريع روس الأموال المتداولة بين الأموال اللبنانية والأموال الأجنبية، من خلال منح حد أدنى معفى لصالح الأموال اللبنانية دون الأجنبية.

قائمة المراجع

أولاً – باللغة العربية:

1 – الكتب والمؤلفات:

1. ابراهيم، صبري عبد العزيز. (د.ت). **المالية العامة والتشريع الضريبي المصري**. أسيوط: مصر. كلية الشريعة والقانون في جامعة الأزهر. ص: 521.

2. أبو طالب، صوفي. (2007). **تاريخ النظم القانونية والاجتماعية**. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية، ص: 506.

3. أبو زريدة، مختار علي. (1991). **المحاسبة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي الليبي مع مقدمة في النظرية العامة في الضريبة**، ط:2. طرابلس: ليبيا. دار الجنوب للنشر. ص: 558.

4. الأعسر، خديجة. (2016). **اقتصاديات المالية العامة**. القاهرة: مصر. كلية الاقتصاد، جامعة القاهرة. ص:377.

5. أفلاطون. (1929). **جمهورية أفلاطون**. ترجمة: حنا خباز، بيروت: لبنان. منشورات دار أسامة. ص:288.

6. أليكسي، ر. (2013)، **فلسفة القانون**، ط:2، تعريب: كامل السالك. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية. ص:251.

7. بدوي، ثروت. (1970). **النظم السياسية (ج:1، النظرية العامة للنظم السياسية)**. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص:414.

8. بدوي، محمد طه، والنشار، محمد حمدي. (1959). **أصول التشريع الضريبي المصري**، ط:1. الإسكندرية: مصر. دار المعارف. ص:1166.

9. البرعي، عزت عبد الحميد. (2000). **المبادئ العامة للتشريعات الضريبية – الكتاب الأول**. شبين

الكوم: مصر. دار الولاء للنشر والتوزيع. ص:575.

10. بشور، عصام. (1996). **المالية العامة والتشريع المالي**، ط:7، دمشق: سورية. مطبعة جامعة دمشق، ص:410.

11. البطريق، يونس. (1966). **أصول الأنظمة الضريبية**. الإسكندرية: مصر. المكتب المصري للطباعة والنشر. ص:427.

12. البطريق، يونس. (1984). **المالية العامة**. بيروت: لبنان. دار النهضة العربية للطباعة والنشر. ص:298.

13. تناغو، سمير. (2014). **جوهر القانون**، (ط:1). الإسكندرية: مصر. مكتبة الوفاء القانونية، ص:181.

14. الجعويني، أحمد حافظ. (1967). **اقتصاديات المالية العامة**، ط:1، القاهرة: مصر. دار العهد الجديد للطباعة، ص:464.

15. الجنابي، طاهر. (د.ت). **علم المالية العامة والتشريع المالي**. بغداد: العراق. دار الكتب للطباعة والنشر. ص:299.

16. جونستون، د. (2012). **مختصر تاريخ العدالة**. ترجمة: مصطفى ناصر. الكويت: الكويت. المجلس الوطني للثقافة والفنون والأدب، ص:307.

17. حجازي، وفاء يحيى أحمد. (2006). **المحاسبة الضريبية**. بنها: مصر. كلية التجارة، جامعة بنها، مركز التعليم المفتوح. ص:260.

18. حشيش، عادل أحمد. (1983). **أصول المالية العامة**. الإسكندرية: مصر. مؤسسة الثقافة الجامعية، ص:454.

19. حشيش، عادل أحمد. (1992). **أساسيات المالية العامة**، ج:1، بيروت: لبنان. دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ص:406.

20. الحلاق، محمد. (2018). **التشريع الضريبي**. دمشق: سورية. الجامعة الافتراضية السورية. ص:188.

21. الحلبي، محمد علي السالم عياد. (2002). **مبدأ المساواة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي**، (ط:1). عمان: الأردن. الدار العلمية الدولية للتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع. ص:190.

22. حلمي، خالد سعد زغلول، والحمود، ابراهيم. (2002). **الوسيط في المالية العامة**. ط:2. الكويت: الكويت. مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، ص:647.

23. الحمش، منير. (1986). **دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة**. دمشق: سورية. مؤسسة الوحدة. ص:328.

24. الخصاونة، محمد. (2014). **المالية العامة – النظرية والتطبيق**. ط:1. عمان: الأردن. دار المناهج للنشر والتوزيع. ص:272.

25. الخطيب، نعمان أحمد. (2011). **الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري**، (ط:7). عمان: الأردن. دار الثقافة للنشر والتوزيع. ص:656.

26. خلاف، حسين. (1966). **الأحكام العامة في قانون الضريبة**، القاهرة: مصر. دار النهضة العربية، ص:289.

27. خليل، علي محمد، واللوزي، سليمان أحمد. (1999). **المالية العامة**. عمان: الأردن. دار زهران. ص:393.

28. دراز، حامد عبد المجيد. (2003/2002). **النظم الضريبية**. بيروت: لبنان. الدار الجامعية، ص:638.

29. دراز، حامد عبد المجيد، وعتمان، سعيد عبد العزيز. (2002). **مبادئ المالية العامة "القسم الثاني"**. الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية. ص:399.

30. دراز، حامد عبد المجيد. (2019). **النظم الضريبية**. الإسكندرية: مصر. منشورات كلية التجارة –

جامعة الإسكندرية. ص:358.

31. الدقر، محمد رشيد. (1962). **النظرية العلمية للضرائب**. دمشق: سورية. جامعة دمشق. ص:415.

32. دلة، سام. (2005). **مبادئ القانون الدستوري والنظم السياسية**. حلب: سورية. مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية. ص:836.

33. روسو، ج. ج. (1995). **العقد الاجتماعي**، (ط:2). ترجمة: عادل زعيتر. بيروت: لبنان. مؤسسة الأبحاث العربية. ص:224.

34. روسو، ج. ج. (2009)، **خطاب في أصل التفاوت وفي أسسه بين البشر**، (ط:1). ترجمة: بولس غانم، بيروت: لبنان. المنظمة العربية للترجمة. ص:239.

35. رولز، ج. (2011). **نظرية في العدالة**. ترجمة: ليلى الطويل. دمشق: سورية. منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب – وزارة الثقافة. ص:706.

36. الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم. (2015). **العدالة الضريبية "دراسة مقارنة"**، ط:1. الإسكندرية: مصر. دار الكتب والوثائق القومية، المكتب الجامعي الحديث. ص:271.

37. سعد، محيى محمد. (1998). **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**. الإسكندرية: مصر. مطبعة الإشعاع الفنية. ص: 280.

38. السهل، يحيى قاسم علي. (2006). **السهل في التشريع الضريبي**، ط:1. صنعاء: اليمن. مطبعة الصادق، ص: 236.

39. السيوفي، قحطان. (2008). **السياسة المالية في سورية**. دمشق: سورية. وزارة الثقافة – الهيئة العامة السورية للكتاب. ص: 152.

40. الشاوي، خالد. (1975). **نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي**، ط:1. بنغازي: ليبيا. منشورات جامعة بنغازي. ص: 276.

41. شباط، يوسف. (2009). **المالية العامة والتشريع المالي**، ج:1. دمشق: سورية. منشورات جامعة

دمشق. ص: 590.

42. شربا، أمل، وزيدان، مؤيد. (2017)، **علم الاجتماع القانوني**. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق – التعليم المفتوح، ص: 245.

43. شيحة، مصطفى رشدي. (1994). **التشريع الضريبي اللبناني**. بيروت: لبنان. الدار الجامعية للطباعة والنشر. ص: 391.

44. الشيخ، رياض. (1966). **المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي**. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص: 469.

45. طاقة، محمد توفيق، والغراوي، هدى. (2012). **اقتصاديات المالية العامة**، ط:1. عمان: الأردن. دار المسيرة، ص: 208.

46. الطرانيسي، عبد الرؤوف عادل. (2019). الضريبة على المرتبات وما في حكمها في ضوء أحكام القانون رقم /91/ لعام 2005 "نسخة معدلة". دمياط: مصر. وزارة المالية – مصلحة الضرائب المصرية قطاع التدريب الضريبي. ص: 375.

47. عبد الحميد، عبد المطلب. (2010). **اقتصاديات المالية العامة**. الشرقية: مصر. كلية الاقتصاد في جامعة الزقازيق، ص: 319.

48. عبد اللطيف، محمد محمد. (1999). **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**، الكويت: الكويت. مطبوعات جامعة الكويت، ص:294.

49. عبد الوهاب، محمد رفعت. (2002). **مبادئ وأحكام القانون الإداري**، بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية، ص:646.

50. العربي بك، محمد عبد الله. (1950). **علم المالية العامة والتشريع المالي – الكتاب الثاني "موارد الدولة"**، ط:2، القاهرة: مصر. مطبعة حجازي، ص:495.

51. عطوي، فوزي. (2003). **المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة"**. بيروت: لبنان. منشورات

الحلبي الحقوقية. ص:517.

52. عطية، محمود رياض. (1969). **موجز في المالية العامة**، الإسكندرية: مصر. دار المعارف بمصر. ص:580.

53. العكام، محمد خير. (2018). **علم المالية العامة**. دمشق: سورية. الجامعة الافتراضية السورية. ص:485.

54. العناني، حمدي. (1992). **اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق**، ج:1، القاهرة: مصر. الدار المصرية اللبنانية. ص:352.

55. عواضة، حسن، وقطيش، عبد الرؤوف. (1990). **المالية العامة الموازنة الضرائب والرسوم "دراسة مقارنة"**. ط:1. بيروت: لبنان. دار الخلود، ص:766.

56. عوض الله، زينب حسين. (1998). **مبادئ المالية العامة**. بيروت: لبنان. الدار الجامعية للطباعة والنشر. ص:318.

57. غدير، هيفاء غدير. (2010). **السياسة المالية والنقدية ودورها التنموي في الاقتصاد السوري**. دمشق: سورية. الهيئة العامة السورية للكتاب – وزارة الثقافة. ص:512.

58. فرحات، فوزي. (1997). **المالية العامة – التشريع الضريبي العام**، ط:1. بيروت: لبنان. منشورات بحسون – دار المنال. ص:679.

59. فوزي، عبد المنعم. (1965). **المالية العامة والسياسة المالية**، الإسكندرية: مصر. دار المعارف، ص:595.

60. قناوي، عزت. (2006). **أساسيات المالية العامة**. القاهرة: مصر. دار العلم للنشر والتوزيع. ص 100 وما بعدها.

61. القيسي، إعاد حمود. (2000). **المالية العامة والتشريع الضريبي**. ط:3. عمان: الأردن. دار الثقافة للنشر والتوزيع. ص:215.

62. لطفي، أمين السيد أحمد. (2007). **فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل**. القاهرة: مصر. الدار الجامعية للنشر. ص:1058.

63. لويد، د. (1981). **فكرة القانون**، ترجمة: سليم الصويص، الكويت: الكويت. سلسلة عالم المعرفة، ص:321.

64. محمد، رمضان صديق. (2009). **الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي**، القاهرة: مصر. دار النهضة العربية، ص:574.

65. محمد، رمضان صديق. (2011). **التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري**. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية للنشر والتوزيع. ص:255.

66. مراد، محمد حلمي. (1964). **مالية الدولة**. القاهرة: مصر. مطبعة نهضة مصر، ص:326.

67. مرقس، سليمان. (1999). **فلسفة القانون "دراسة مقارنة"**. بيروت: لبنان. مكتبة صادر. ص:296.

68. المهايني، مصباح نوري. (2005). **مبادئ القضاء الإداري؛ اجتهادات المحكمة الإدارية العليا في أربعين عاماً 1959 – 2000**. ج:2. دمشق: سورية. مؤسسة النوري. ص: 1024.

69. المهايني، محمد خالد، والخطيب، خالد شحادة. (2007). **المالية العامة**. ط:2. دمشق: سورية. جامعة دمشق مركز التعليم المفتوح. ص:435.

70. المهايني، محمد خالد، والعدي، ابراهيم، وكريم، شوقي عفيف. (2016 – 2017). **المحاسبة الضريبية**. دمشق: سورية. منشورات كلية الاقتصاد في جامعة دمشق، ص:623.

71. مونتسكيو، (1953). **روح الشرائع**، ج:1. ترجمة: عادل زعيتر. القاهرة: مصر. دار المعارف. ص:806.

72. ناشد، سوزي عدلي. (2009). **أساسيات المالية العامة**. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية. ص:360.

73. النداوي، آدم وهيب، والحافظ، هاشم. (2015). **تاريخ القانون**. بغداد: العراق. مكتبة السنهوري. ص:272.

74. نعوش، صباح. (1987)، **الضرائب في الدول العربية**، ط:1، بيروت: لبنان. المركز الثقافي العربي، ص:340.

75. نوح، مهند، والحويش، ياسر، والقحف، مروان. (2004). **حقوق الإنسان**. دمشق: سورية. كلية الحقوق، جامعة دمشق "مركز التعليم المفتوح". ص: 290.

76. هاشم، صلاح أحمد. (2005). **العدالة والمجتمع المدني "حالة مصر"**. القاهرة: مصر. الهيئة العامة لقصور الثقافة، ص:275.

77. واصل، محمد. (2011). **المدخل إلى علم القانون**. دمشق: سورية. منشورات كلية الحقوق في جامعة دمشق، ص:638.

2 – الرسائل العلمية:

1. حبيب، عادل. (2017). **الإعفاءات الضريبية وانعكاساتها على الموارد المالية**، ماجستير. كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص:189.

2. الدوري، عمار ممدوح. (2009). **تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية "دراسة حالة العراق"**. ماجستير. كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد. بغداد: العراق. ص:163.

3. راجح، رامز عدنان. (2011). **المعاملة الضريبية للشركات "دراسة مقارنة"**. ماجستير، كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص:412.

4. الشويتي، محمد خالد. (2012). **حقوق المكلف بالضريبة "دراسة مقارنة"**. ماجستير. كلية الحقوق، جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص:224.

5. العاني، نوري شكري. (2011). **الضمانات الدستورية في نطاق فرض الضرائب العامة "دراسة مقارنة"**. ماجستير. كلية الحقوق، جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص:396.

6. العكام، محمد خير. (2003). **دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة**. دكتوراه، كلية الحقوق في جامعة القاهرة. القاهرة: مصر. ص:749.

7. قنبس، محمد أحمد. (2013). **دور الضريبة في التنمية الاقتصادية**. ماجستير. كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص:236.

8. لبابيدي، ماريا. (2020). **الخصم والرد في الضريبة على القيمة المضافة "دراسة مقارنة"**. دكتوراه. كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص:380.

9. المشهداني، أحمد اسماعيل ابراهيم. (2004). **أثر العولمة على هيكل النظام الضريبي "الولايات المتحدة الأمريكية ومصر"**. ماجستير. كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد. بغداد: العراق. ص:226.

10. موسى، عاطف محمد. (2011). **العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق "دراسة مقارنة"**. دكتوراه. كلية الحقوق. جامعة بنها. بنها: مصر. ص:669.

11. هديوة، ندى. (2013). **الضريبة على القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية**. دكتوراه. كلية الاقتصاد في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص:284.

12. هواري، فطمة محمد ديب. (2012). **مبدأ المساواة في التعيين في نطاق الوظيفة العامة "دراسة مقارنة"**. ماجستير. كلية الحقوق في جامعة دمشق. دمشق: سورية. ص:339.

3 – الموسوعات والقواميس:

1. ابن منظور. (1988). **لسان العرب**. ط:1. مج: 9. باب العين، ص: 513. بيروت: لبنان. دار إحياء التراث العربي.

2. أبو العيال، أيمن. (2006). **القانون الطبيعي**. الموسوعة القانونية المتخصصة. مج: 15. ص: 178. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

3. ادلبي، منى. (2010). الإعفاءات الضريبية. **الموسوعة القانونية المتخصصة**. مج:4. ص – ص: 476. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

4. الجرجاني، علي بن محمد الشريف. (1985)، **التعريفات**. بيروت: لبنان. مكتبة لبنان، ص: 256.

5. الحسني الكفوي، أبو البقاء أيوب بن موسى. (1981). **الكليات "معجم في المصطلحات والفروق اللغوية" القسم الثاني**. ط:2. دمشق: سورية. منشورات وزارة الثقافة والإرشاد القومي، ص: 1057.

6. الحكيم، سعاد. (1981). **المعجم الصوفي**. ط:1. بيروت: لبنان. دار دندرة، ص: 1308.

7. شباط، يوسف. (2010). مطرح الضريبة. **الموسوعة القانونية المتخصصة**، مج:4. ص – ص: 416. هيئة الموسوعة العربية.

8. الشهابي، عصام. (2010). الضرائب على الشركات ونظمها. **الموسوعة القانونية المتخصصة**. مج:4. ص – ص: 545. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

9. صابوني، جميل. (2010، أ). الضريبة على التركات. **الموسوعة القانونية المتخصصة**. مج:4. ص – ص: 553. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

10. صابوني، جميل. (2010، ب). **الملاذات الضريبية**. الموسوعة القانونية المتخصصة. مج:4. ص – ص: 482، دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

11. صليبا، جميل. (1982). **المعجم الفلسفي**. ج2. بيروت: لبنان. دار الكتاب اللبناني، ص: 707.

12. عباس، عبد الهادي. (2005). العدالة والإنصاف. **الموسوعة القانونية المتخصصة**. مج: 13. ص – ص: 22. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

13. العكام، محمد خير. (2010، أ). الضرائب على الدخل ونظمها. **الموسوعة القانونية المتخصصة**، مج:4. ص – ص: 536. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

14. العكام، محمد خير. (2010، ب). الضريبة على القيمة المضافة. **الموسوعة القانونية المتخصصة**. مج:4. ص – ص: 566. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

15. علاء الدين، بكري. (2010). أفلاطون. **الموسوعة القانونية المتخصصة**. مج:2. ص – ص: 929. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

16. العموري، محمد. (2010). الضرائب المحلية. **الموسوعة القانونية المتخصصة**. مج:4. ص – ص: 580. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

17. فرهود، محمد سعيد، والعكام، محمد خير. (2010). الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته. **الموسوعة القانونية المتخصصة**. مج:3. ص – ص: 243. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

18. مجمع اللغة العربية. (1983). **المعجم الفلسفي**. القاهرة: مصر. الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية، ص: 335.

19. محرزي، مي. (2010). المعدل الضريبي. **الموسوعة القانونية المتخصصة**. مج:4. ص– ص: 422. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

20. مسعود، جبران. (1992). **معجم الرائد**. ط:7. بيروت: لبنان. دار العلم للملايين، ص: 912.

21. نوح، مهند. (2007). المساواة. **الموسوعة العربية**. مج:18. ص – ص: 505. دمشق: سورية. هيئة الموسوعة العربية.

4 – المقالات:

1. ابراهيم، دريد عيسى. (2005). المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة. **مجلة جامعة الأنبار**. العدد:6. ص – ص: 4 – 34. الأنبار: العراق. كلية العلوم القانونية والسياسية في جامعة الأنبار.

2. أبو غفة، عبد القادر علي سالم. (2020). العدالة الضريبية من منظور القانون رقم /7/ لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل. **مجلة البحوث القانونية**. العدد:11. ص – ص: 1 – 29. مصراتة: ليبيا. كلية الحقوق في جامعة مصراتة.

3. البدراني، قيس حسن عواد. (2005). المساواة القانونية في التكاليف المالية. **مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية**. مج: 12. العدد: 9. ص – ص: 127 – 155. تكريت: العراق. جامعة تكريت.

4. البنا، عاطف. (2009، 31 كانون الأول). مدى دستورية بعض نصوص الضريبة العقارية. **جريدة الشروق المصرية**. العدد:334. ص 11. القاهرة: مصر. الشركة المصرية للنشر العربي والدولي.

5. بوزيان، عليان. (2013). القيمة الدستورية لمبدأ العدالة الاجتماعية والحماية القضائية له "دراسة تطبيقية مقارنة على الدساتير العربية الحديثة". **مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية "قسم العلوم الاقتصادية والقانونية"**. العدد: 10. ص – ص: 106 – 121. الجزائر: الجزائر.

6. الخطيب، خالد. (2000). التهرب الضريبي. **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**. مج: 14. العدد:2. ص – ص:157 – 187. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

7. السالمان، عبد العزيز محمد. (2014). الحق في المساواة. **مجلة المحكمة الدستورية العليا في مصر**. 3 آب 2015. على موقع المحكمة على الإنترنت:**http://sccourt.gov.eg** .

8. سرور، أحمد فتحي. مبدأ المساواة في القضاء الدستوري. **مجلة المحكمة الدستورية العليا في مصر**. العدد: 2. 3 /آب/ 2015. على موقع المحكمة على الإنترنت: **http://sccourt.gov.eg**.

9. سليمان، عصام. (2011). القضاء الدستوري ومبدأ الفصل بين السلطات. **الكتاب السنوي للمجلس الدستوري**. مج: 5. ص – ص: 21 – 44. بيروت: لبنان. المجلس الدستوري اللبناني.

10. الشوابكة، سالم. (2005). الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة. **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**. مج:21. العدد:2. ص – ص: 37 – 78. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

11. صابوني، جميل. (2015). مدى عدالة الضريبة على التركات في التشريع الضريبي السوري. **مجلة جامعة البعث للعلوم الإنسانية**. مج:37. العدد:17. ص – ص: 183 – 208. حمص: سورية. جامعة البعث.

12. عبود، حيدر وهاب. (2009). مبدأ المساواة أمام الضريبة "دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية". **مجلة الحقوق**. العدد: 5. ص – ص: 121 – 148. بغداد: العراق. كلية الحقوق، جامعة المستنصرية.

13. عدي، ابراهيم، وعبد الله، حسين. (2013، 17 أيلول). دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي. **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية "سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية"**. مج:35.

العدد:5. ص – ص: 31 – 46. اللاذقية: سورية. جامعة تشرين.

14. العزاوي، زكريا يونس أحمد. (2018، تشرين الثاني). دور المعاملة الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي. **مجلة العلوم القانونية**. العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان "الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول". ص – ص: 317 – 331. بغداد: العراق. كلية القانون في جامعة بغداد.

15. عمر، شورش حسن. (2017). الحق في المساواة وموقف القضاء الدستوري منه. **مجلة العلوم القانونية**. مج: 32. العدد: 2. ص – ص: 97 – 147. بغداد: العراق. كلية الحقوق – جامعة بغداد.

16. فرهود، محمد سعيد. (2001، كانون الأول). العدالة الضريبية اقتصادياً. **مجلة الحقوق**. العدد:4. ص – ص: 13 – 159. الكويت: الكويت. جامعة الكويت.

17. فرهود، محمد سعيد. (2004، أ). الضريبة المثلى. **مجلة بحوث جامعة حلب "سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية"**. العدد: 38. ص164. حلب: سورية. جامعة حلب.

18. فرهود، محمد سعيد. (2004، ب). العدالة الضريبية تطبيقاً. ج:1. **مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث القانونية**. العدد: 19. ص – ص: 199 – 401. القاهرة: مصر. كلية الحقوق في جامعة القاهرة.

19. فرهود، محمد سعيد. (2004، ج). العدالة الضريبية تطبيقاً، ج:2. **مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث القانونية**. العدد: 20. ص – ص: 111 – 245. القاهرة: مصر. كلية الحقوق في جامعة القاهرة.

20. كورك، ماري تريز عقل. (2014). القضاء الدستوري ومبدأ المساواة. **الكتاب السنوي للمجلس الدستوري**. مج: 8. ص – ص: 293 – 328. بيروت: لبنان. المجلس الدستوري اللبناني.

21. مرقص، بول. (2017). الديمقراطية ليست حكم العدد فقط بل حكم القانون أيضاً، **الكتاب السنوي للمجلس الدستوري اللبناني**. مج:11. ص – ص: 73 – 80. بيروت: لبنان. المجلس الدستوري اللبناني.

22. نظمي، فارس كمال. (2006، السبت 12 آب). مفهوم العدالة في الفكر الاجتماعي "من حمورابي إلى ماركس1". **جريدة المدى العراقية**. العدد 743. ص– ص:8. بغداد: العراق. مؤسسة المدى للنشر والتوزيع.

23. نظمي، فارس كمال. (2006، السبت 26 آب). مفهوم العدالة في الفكر الاجتماعي (من حمورابي إلى ماركس2). **جريدة المدى**. العدد 752. ص – ص:8. بغداد: العراق. مؤسسة المدى للنشر والتوزيع.

24. هديوة، ندى. (2012). الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على الإيرادات الضريبية في سورية. **مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية "سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية"**. مج:34. العدد:4. ص – ص: 197 – 216. وما بعدها. اللاذقية: سورية. جامعة تشرين.

25. الهندي، فاطمة أحمد. (2019). دراسة تحليلية لواقع العدالة الضريبية في النظام الضريبي السوري. **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**. مج:35. العدد:2. ص – ص: 187 – 218. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

5 – المؤتمرات والندوات وورشات العمل:

1. جابر، فراس، والرياحي، إياد. (2014). **الأنظمة الضريبية في ست دول عربية "دراسة مقارنة"**. ط:1. بيروت: لبنان. شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية ومركز السياسات الاجتماعية والاقتصادية. ص:36.

2. دياب، أسامة. (2015). **السياحة الضريبية: مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية**. ط:1. القاهرة: مصر. المبادرة المصرية للحقوق الشخصية. ص:16.

3. دياب، أسامة، وحسين، سلمى، وعبد العال، طارق. (2016). **ورقة موقف: مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة**. ط:1. القاهرة: مصر. المبادرة المصرية للحقوق الشخصية. ص: 16.

4. زايد، أحمد. (2011، نيسان). **دولة العدل الاجتماعي – مركزية القيمة ولا مركزية الحكم**. أوراق للحوار. الإصدار الأول. القاهرة: مصر. مجلس الوزراء – مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار. ص: 15.

5. طلحة، الوليد. (2019، كانون الأول). **العبء الضريبي**. موجز سياسات. العدد:9. صندوق النقد العربي.

6. عمر، خالد علي. (د.ت). **العدالة الضريبية "مبدأ قانونية الضرائب"**. القاهرة: مصر. المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية. ص:56.

7. الغطيمل، عبد الله بن حمد. (2006). **صور من تنظيم القضاء وإدارة العدالة**. أبحاث المؤتمر الدولي "القضاء والعدالة"، ج: 1، ط:1. ص – ص: 7 – 72. جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية. الرياض: السعودية.

8. محمد، رمضان صديق. (21 آذار 2012). **الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية: بأيهما يتحقق العدل الضريبي المنشود؟**. المركز المصري للدراسات الاقتصادية. القاهرة: مصر.

9. محمد، رمضان صديق. (حزيران 2010). **بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا**. المؤتمر الضريبي السادس عشر "الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب"، القاهرة: مصر. ص:54.

10. محمد، رمضان صديق. (د.ت). **نظرية الأثر الممتد واللاحق للقانون الجديد ومدى تطبيقها ضريبياً على الحالات السابقة على تاريخ العمل بالقانون رقم /91/ لسنة 2005 وتعديلاته**. مؤتمر "فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري" والذي نظمته الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

11. محمد، رمضان صديق. (22 و23 تشرين الثاني 2008). **المعايير الدولية لفرض الضرائب العقارية ومدى مراعاة قانون الضريبة العقارية الجديد لها**. مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وقضايا التنمية والإصلاح الاقتصاديين. القاهرة: مصر. ص:29.

12. محمد، رمضان صديق. (1 تموز 2010). **الحق في السكن على ضوء قانون الضريبة على العقارات المبنية**. الندوة المنعقدة بمجلس حقوق الإنسان. القاهرة: مصر.

13. مركز المشروعات الدولية الخاصة. (2014). **الطريق إلى العدالة الاجتماعية**. القاهرة: مصر. ص:27.

14. وزارة المالية اللبنانية، المعهد العالي. (2007). **دليل المواطن إلى ضريبة الأملاك المبنية، سلسلة التوعية المالية والضريبية رقم 4**. ط:2. بيروت: لبنان. ص:61.

6 – الوثائق والاتفاقيات والإعلانات:

1. إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي عام 1789م.

2. الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عام 1948م.

3. الإعلان الأمريكي لحقوق وواجبات الإنسان عام 1948م.

4. الاتفاقية الأوربية لحقوق الإنسان عام 1950م.

5. العهد الدولي الخاص بالحقوق الاقتصادية والثقافية والاجتماعية عام 1966م.

6. العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية عام 1966م.

7. إعلان القاهرة حول حقوق الإنسان في الإسلام عام 1990م.

8. الإعلان العالمي للحق في العدالة الضريبية باعتبارها عنصراً من عناصر العدالة الاجتماعية، الصادر عن المنتدى الاجتماعي العالمي في مدينة "بورتو أليغري" البرازيلية في كانون الثاني عام 2002.

9. الميثاق العربي لحقوق الإنسان الصادر عن جامعة الدول العربية عام 2004م.

10. إعلان "عدالة ضريبية من أجل عدالة اجتماعية" الصادر في المنتدى الاجتماعي العالمي في تونس 2013.

11. إعلان ليما للعدالة الضريبية وحقوق الإنسان، الصادر عن الاجتماع الدولي الاستراتيجي "الارتقاء بالعدالة الضريبية من خلال حقوق الإنسان" عام 2015.

7 – الدساتير والقوانين:

أ – في الجمهورية العربية السورية:

– المرسوم التشريعي رقم /101/ لعام 1952 المتعلق برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

– قانون التعويض العائلي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /146/ لسنة 1952 وتعديلاته.

– قانون الضريبة على الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته، وتعليماته التنفيذية.

– القانون رقم /25/ لعام 2003 "قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي" وتعليماته التنفيذية.

– القانون /34/ لعام 2004 الخاص بالمعوقين.

– المرسوم التشريعي رقم /56/ لسنة 2004 المتعلق برسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات.

– القانون /60/ لعام 2004 حول ضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها.

– قانون ضريبة ريع العقارات والعرصات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /53/ لعام 2006.

– قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي /29/ لعام 2011.

– دستور الجمهورية العربية السورية الصادر عام 2012.

– المرسوم التشريعي رقم /11/ لعام 2015 المتضمن فرض رسم الإنفاق الاستهلاكي.

– القانون رقم /15/ لعام 2021 الخاص بضريبة البيوع العقارية.

– قانون الاستثمار رقم /18/ لعام 2021.

ب – في جمهورية مصر العربية:

– قانون الضريبة على العاملين المصريين بالخارج رقم /208/ لسنة 1994.

– قانون الضريبة على الدخل رقم /91/ لعام 2005 وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

– القانون /196/ لسنة 2008 (قانون الضريبة على العقارات المبنية) وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

– دستور جمهورية مصر العربية الصادر عام 2014 وتعديلاته.

– القانون رقم /67/ لعام 2016 (قانون الضريبة على القيمة المضافة) وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

– قانون الاستثمار رقم /72/ لسنة 2017.

– القانون رقم /10/ لعام 2018 بشأن حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة.

ج – في لبنان:

– الدستور اللبناني الصادر عام 1926 وتعديلاته.

– المرسوم الاشتراعي رقم /144/ لعام 1959 المتضمن قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته.

– المرسوم الاشتراعي رقم /146/ لعام 1959 المتضمن رسم انتقال الأموال المنقولة وغير المنقولة وتعديلاته.

- المرسوم /3950/ لعام 1960 المتضمن نظام المساعدات والتعويضات، وتعديلاته.

- قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر بتاريخ 1962/9/16، وتعديلاته.

- المرسوم الاشتراعي رقم /45/ لعام 1983 (نظام الشركات القابضة) وتعديلاته.

- المرسوم الاشتراعي رقم /46/ لعام 1983 (نظام الشركات المحصور نشاطها خارج لبنان) وتعديلاته.

- قانون الاستملاك رقم /58/ لعام 1991.

- القانون /220/ لعام 2000 (قانون حقوق الأشخاص المعوقين).

- قانون تشجيع الاستثمارت في لبنان رقم /360/ لعام 2001.

- قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم /379/ لعام 2001 وتعديلاته.

- القانون /46/ لعام 2017 المتضمن إعطاء زيادة غلاء معيشة.

- القانون رقم /183/ لعام 2020 (قانون تحفيز وهب الغذاء).

8 – المواقع الالكترونية:

1. الحديدي، عبد الرحمن. (2019). **قراءة في مفهوم العدالة الاجتماعية "تأصيل نظري"**. المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية الاقتصادية والسياسية. 9 شباط 2019. الرابط:

https://democraticac.de/?p=59997

2. الحضراني، أحمد. **قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية**. مدونة المعرفة القانونية. 24 تشرين الأول 2016. الرابط:

https://anibrass.blogspot.com/2015/03/blog-post_27.html

3. السيد، عاطف. **فكرة العدالة الضريبية في الزكاة في صدر الإسلام**. موقع مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية. 20 كانون الأول 2018. الرابط:

https://kantakji.com/zakat

4. عبد اللطيف، محمد محمد. **الدستور والعدالة الاجتماعية**. 7 شباط 2015، الرابط:

http://www.mn940.net/forum/forum131/thread4903.html

5. عبد الكريم، فارس حامد. **القانون والعدالة**. 26/آب/2014. الرابط:

http://www.inciraq.com/pages/view_page.php?id=14025

6. عبد الكريم، فارس حامد. **أساس مقولة أن الرحمة فوق القانون**. موقع النور، 29 آب 2015. الرابط:

http://www.alnoor.se/article.asp?id=29935

7. العيسوي، ابراهيم. (2012). **العدالة الاجتماعية**. جريدة الشروق. 3 آب 2015. الرابط:

http://www.shorouknews.com/columns/view.aspx?cdate=01102012&id=b54bad65-e462-4920-ae1b-7f7945cbbcab

8. وزارة المالية المصرية، مصلحة الضرائب، **الملاذ الضريبي هدف أم وسيلة**. 13 شباط 2018. الرابط:

www.mof.gov.eg

9. النجار، فتحي عبد الله. **العدالة الاجتماعية .. علامة استفهام؟**. ميدل إيست أون لاين. 5 كانون الثاني 2016. الرابط:

http://www.middle-east-online.com/?id=33771

10. ياسين، البجداني. (2018، 17 كانون الثاني). **نظرية العدالة كإنصاف عند جون رولز: المنطلقات الفلسفية والمرتكزات الأساسية**. مجلة حكمة. (29، آذار، 2018). الرابط:

https://hekmah.org/%D9%86%D8%B8%D8%B1%D9%8A%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B9%D8%AF%D8%A7%D9%84%D8%A9-%D9%83%D8%A5%D9%86%D8%B5%D8%A7%D9%81-%D8%B9%D9%86%D8%AF-%D8%AC%D9%88%D9%86-/%D8%B1%D9%88%D9%84%D8%B2-%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%86

11. موقع جريدة الشرق الأوسط: https://aawsat.com/

12. موقع صندوق النقد الدولي: https://www.imf.org/ar/Home

13. موقع صندوق النقد العربي: https://www.amf.org.ae/ar

14. موقع المحكمة الدستورية العليا في مصر: http://sccourt.gov.eg

15. محكمة النقض المصرية: https://www.cc.gov.eg/

16. موقع المجلس الدستوري اللبناني: https://www.cc.gov.lb/

17. موقع المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية:

http://ecesr.org/?p=771750

18. موقع المصري اليوم: https://www.almasryalyoum.com/

19. موقع مصلحة الضرائب المصرية:

https://www.incometax.gov.eg/

20. موقع "من هم":

https://manhom.com/1981448-

%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%87%D8%B1%D8%A8-

%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A-

%D9%81%D9%8A-%D8%B3%D9%88%D8%B1%D9%8A%D8%A9-3/

21. موقع وكالة سانا: https://www.sana.sy/

ثانياً – باللغة الانكليزية:

1 – books:

1. Dodge, J.M. (2005). **Theories of tax justice: Rumination on the benefit, Partnership, And ability – to – pay principles**, florida: USA. College of law, florida state university.p: 53.

2 . Doclus, J. Y, & Araar, A: (2006). **Poverty and equity**. Quebec: Canada. university Laval, p: 393.

3. Musgrave, R: **&**Musgrave, P. (1989). **Puplic finance in theory and practice**, 5th ed. California: USA. university of California at Santa Cruz, p: 627.

4. Stiglitz, J.E. (2000). **Economics of the puplic sector**, 3Th ed. New York: USA Lirary of congrees cataloging – in – puplication Data, p: 823.

2 - Reports and working papers:

1. The tax division of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2007). **Guiding Principles for Tax Equity and Fairness**, New York, USA, p1.

2. Jordahl, H: & Micheletto, L. (2003). **optimal utilitarian taxation and horizontal equity**, working paper presented at CESIFO area conference on puplic sector economics, p 1.

3 - Websites:

1. Baron, R. (2009). **Tax policy comment, fairness and justice in tax policy**.

مقال موجود على شبكة الإنترنت على الرابط:

https://www.taxjournal.com/

تاريخ الدخول: 12/كانون الأول/2016.

2. Cordes, J؛ **Horizontal equity**, George Washington university.

مقال موجود على الرابط:

https://www.urban.org/sites/default/files/publication/71101/1000533-Horizontal-Equity.PDF

تاريخ الدخول: 18/كانون الثاني/2016.

3. Steuerle, E؛ (1999). **And equal (tax) justice for all? Part tow: horizontal and vertical equity**.

مقال موجود على الرابط:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjMmYS13J_0AhUrh_0HHZi_BqEQFnoECAMQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.urban.org%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fpublication%2F70861%2F1000149-And-Equal-Tax-Justice-for-All-Part-of-.pdf&usg=AOvVaw2yT8qvNls4lRQpwDlayNx-

تاريخ الدخول: 24/كانون الثاني/2016

4. Steuerle, E؛ **And Equal (Tax) Justice for All?**.

مقال موجود على الرابط:

https://www.urban.org/sites/default/files/steuerle-excerpt.pdf

تاريخ الدخول: 26/كانون الثاني/ 2016

5. Tax justice network, (2005). **Tax us if you can: The True Story of a Global Failure**, London, UK.

موجود على شبكة الإنترنت على الرابط:

http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/tuiyc_-_eng_-_web_file.pdf

تاريخ الدخول: 30/كانون الثاني/2018.

6. Younkins, E؛ (2000). **Taxation and justice**.

مقال موجود على الرابط:

http://www.quebecoislibre.org/000930-11.htm

تاريخ الدخول: 1/شباط/2014.

ثالثاً – باللغة الفرنسية:

Schwengler, B؛ **Les règles budgétaires, une alchimie delicate**, Revue française d'économie.

مقال موجود على شبكة الإنترنت، على الرابط:

https://www.cairn.info/revue-francaise-d-economie-2012-2-page-63.html

تاريخ الدخول: 2/آذار/2018.

Abstract

The highest thing that societies seek is to achieve justice, despite their different understanding of it and the different method of achieving and applying it. Because tax is the most important revenue for the state; Its imposition has just been growing with time. However, the different view of the concept of justice in different societies – and even within one society – and the multiplicity of philosophical views of it, the mixing of the concept of tax with other concepts, the lack of distinction of the concept of justice from what is close to it, and the connection of achieving justice with the political and economic system of the state, led to the difficulty of reaching an agreed concept. This, in turn, led to different ways of achieving it in each country, and the legislator in many cases deviated from the goal of achieving tax justice in order to achieve social justice. Therefore, tax justice will be studied within two frameworks: a theoretical framework, to try to reach a comprehensive concept, and an applied framework to show the extent to which it has been achieved in Syria, Egypt and Lebanon.

Key words: Equity, Equality, Tax Equity, Social justice, Proportional tax, Progressive tax, Optimal tax, The minimum living, Family burdens , Flat tax, Scheduler taxes, Global tax, Personal tax, Capital tax, Income tax, Net income, Total income, Ability to pay, Tax burden, Tax base.

Syrian Arab Repulic

Damascus University

Faculty of Law

Public Law Department

The extent of achieving the tax equity in the Syrian legislation

(comparative study)

A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master in public law

By

Makzoun Mayasah

Supervisor

Mohamad Khear Alakkaam

2022