مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية

اسم المقال: إشكالية تمييز الرسم عن الضريبة بين القانون والتطبيق (دراسة تحليلية)
اسم الكاتب: د. جميل عبد الرحمـــن صابونـــي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/1847
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 02:08 +03

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

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

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

إشكاليـــة تمييـز الرسم عن الضريبـــــة بين القانون والتطبيق(دراسة تحليلية)

د. جميـــل عبد الرحمـــن صابونـــي*

الملخص

كثيراً ما يقوم الفرد بدفع مبالغ مالية تحت مسمى رسوم، فهل هي رسوم بمجملها أم أن بعضها تمثل ضرائب ؟ وفي حال كانت الأخيرة، ما هو مبرر تسميتها بمسمى الرسوم ؟

هذا التساؤل يمثل محور هذا البحث وجوهر مطالبه، وخصوصاً مع وجود حالة واسعة من الخلط على الصعيد التشريعي والتطبيقي في سورية بين الضرائب والرسوم، لدرجةٍ لم يعد معها الفرد قادراً على تحديد متى يكون خاضعاً للتكليف بالضريبة، ومتى يكون خاضعاً للتكليف بالرسم.

ولذلك كان لا بد للباحث من السعي والدارسة المتعمقة والمقارنة للوقوف عند وضع حدٍ فاصلٍ على مستوى التشريع والتطبيق ما بين الضريبة والرسم، وذلك نتيجةٍ للآثار الخطيرة التي تترتب على هذا الخلط سواءً أكان مقصوداً ومتعمداً، أو أنه خلطٌ ناجم عن إهمال وعدم دراية.

علماً أن هذا الكم من الرسوم الذي يتحمله الفرد لا يعتبر دلالةً إيجابيةً على أنه بات مرفهاً لدرجة لم يعد يتحمل معها أعباء ضريبيةً كبيرة. بل هو مؤشرٌ حتميٌ على ما بلغته الحكومة من الذكاء والحنكة، في استخدامها للمصطلحات القانونية والمالية، بالشكل الذي يمكنها من فرض ما تشاء من أعباءٍ ماليةٍ على الأفراد دون العودة إلى ممثيلهم، أي دون الرجوع إلى مجلس الشعب.

* أستاذ مساعد في قسم القانون العام–كلية الحقوق – جامعة دمشق.

The problem of Distinguishing the Fee from Tax Between law and practice An analytical study

Abstract:

Often, citizens pay money under the name of fees. Are these fees in their entirety or are some of them taxed? In the case of the latter, what is the justification for the name of the fees?

This question represents the focus of this research, especially with the existence of a wide confusion at the legislative and applied level in Syria between taxes and fees to the extent that the citizen can no longer determine himself and his position, when he is in charge of a tax and when he is the beneficiary of the service.

Therefore, the researcher had to seek and study in-depth comparatively to set a clear limit at the level of legislation and application between tax and fee, as a result of the serious effects caused by this mixing, whether it is deliberate or it is a mixing caused by negligence and lack of knowledge.

Note that this amount of fees borne by the citizen is not a positive sign his welfare to the point that he is no longer bear large tax burdens, but is an inevitable indicator that the government has reached the intelligence and sophistication in the use of financial legal terms in a way that enables it to impose financial burdens on citizens without returning to their representatives, i.e without reference to the People's Council.

المقدمـــــة:

استقر علماء المالية العامة الحديثة في جميع الدراسات والأبحاث على أن الهدف التقليدي للإيرادات العامة وهو الهدف المالي – أي استخدام الإيرادات العامة لتغطية النفقات العامة– لم يعد هو الهدف الوحيد والأهم، بل بات إلى جانبه هدفين رئيسين تسعى الإيرادات إلى بلوغهما وهما الهدف الاقتصادي والاجتماعي. وبما أن الرسوم والضرائب هما من أقدم وأهم تلك الإيرادات، فإن هناك إجماعٌ على دورهما البارز في تحقيق أهداف الدولة على مختلف الأصعدة.

لذلك نلاحظ أنه حتى الدول التي تستطيع تغطية نفقاتها العامة من خلال إيرادات أملاكها العامة أو الخاصة (كدول الخليج العربي) باتت منذ ثمانينات القرن الماضي تستخدم أداتي الضرائب والرسوم ضمن إيراداتها أكثر مما سبق، وذلك لتحقيق أهدافٍ أخرى ذات طبيعة اجتماعية (كإعادة توزيع الدخول لمصلحة طبقة اجتماعية معينة) .

ولكن من المستقر عليه فقهاً وقانوناً وجود اختلافات جوهرية في فلسفة كلٍ من الضريبة والرسم، والتي تؤدي بدورها إلى اختلافهما على الصعيد التشريعي والعملي. ولذلك فإن أي خلطٍ – وتحت أي دافع– بين هذين الإيرادين من شأنه أن يقود إلى نتائج خطيرة على الصعيد الاجتماعي والاقتصادي والسياسي، حتى ولو لم يظهر هذا الأثر في الصعيد المالي.

ولكل ما سبق فإنه سيتم تقسيم هذا البحث إلى مطلبين، يتناول أولهما أهمية التمييز بين الضريبة والرسم فقهاً وتشريعاً، في حين سيتحدث الباحث في المطلب الثاني عن أهمية التمييز بين الضريبة والرسم على الصعيد التطبيقي .

مشكلة البحث:

لكل بحثٍ إشكالية يسعى الباحث إلى توضيحها ووضع الحلول المنطقية لمعالجتها، وتتمثل إشكالية هذا البحث في رصد معايير وآليات التمييز بين الضريبة والرسم، وتحليل الآثار السلبية الخطيرة في الصعيد السياسي والاقتصادي والاجتماعي الناجمة عن الخلط في فرض الضرائب والرسوم، ووضع الحلول الناجعة لتلافي هذه المثالب .

أهمية البحث:

تعددت المراجع والكتب التي تحدثت عن الفروق النظرية بين الضريبة والرسم، دون أن تتطرق إلى أهمية وضرورة الالتزام بهذا التمييز، وتبرز أهمية هذا البحث في أنه يبين ويعالج مبررات الالتزام بالتمييز بين الضريبة والرسم، وتمييز الإيراد الناجم عن فرض كلٍ منهما، وخصوصاً في سورية، حيث تعم حالة مستمرة من الخلط بينهما .

منهجية البحث:

تم الاعتماد من قبل الباحث على المنهج التحليلي بشكل رئيسي، وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية الدستورية والتشريعية الناظمة للإيرادات العامة، وتحديداً الضريبة والرسم بغية استنتاج أهمية التمييز بينهما، مع الاستعانة بالمنهج المقارن كمنهجٍ ثانوي لأجل توضيح واقع هذه الإيرادات في الدول المقارنة .

خطة البحث:

سيتم تناول موضوع هذا البحث ومعالجته ضمن مطلبين رئيسين .

المطلب الأول: الإطار الفقهي والتشريعي للضريبة والرسم .

المطلب الثاني: أهمية التمييز بين الضريبة والرسم على الصعيد التطبيقي.

المطلب الأول: الإطار الفقهي والتشريعي للضريبة والرسم

يتبادر إلى ذهن المواطن سؤالٌ مهمٌ عند قيامه بتسديد مبلغٍ مضافٍ إلى قيمة فاتورة الكهرباء، وكذلك فاتورة المطعم الذي يتناول فيه طعامه، وهو ذات السؤال الذي يخطر ببال المستورد عندما يدفع مبلغاً ضخماً كتعريفات جمركية أثناء استيراده لبعض السلع

من دولةٍ أجنبية ودخولها عبر الحدود السورية. هذا السؤال يتجسد باختصار في معرفة ماهية الخدمة الخاصة التي تقدمها الدولة لهذا المواطن لقاء دفعه لتلك المبالغ ؟

وقد شغلني كثيراً أن المواطن السوري بات يدفع الكثير من الرسوم إلى الدوائر المالية في الدولة، ولم نعد نسمع عن ضرائب يسددها إلا في نطاق الضرائب على الأرباح والرواتب والأجور وبعض الضرائب المباشرة القليلة الأخرى.

فإذا أراد الباحث أن يتقصى ذلك، ما عليه سوى العودة إلى الدستور السوري السابق للعام (1973)، وتحديداً للمادة (81) منه، ومقارنتها بمحتوى المادة (18) من الدستور السوري الحالي لعام (2012)، والرجوع كذلك إلى أمهات الكتب والمراجع القانونية والمالية، للاطلاع ابتداءً على ماهية وخصائص كلٍ من الضريبة والرسم. ومن ثم البحث في النتائج المترتبة قانوناً عن الاختلاف بينهما.

الفرع الأول: ماهية الضريبة والرسم:

هناك شبه اتفاق بين الفقه على تعريف كلٍ من الضريبة والرسم وتحديد عناصر كلٍ منهما. حيث تجدر الإشارة إلى أن الضريبة وإن كانت قد أصبحت أمراً منطقياً ومألوفاً في الوقت الحالي، إلا أنها قد مرت بمراحل وتطورات كثيرة حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن، وذلك ابتداءً بمرحلة دفعها اختيارياً من الأفراد كإعانةٍ إلى الحاكم، مروراً بفرضها جبراً من الحاكم بشكلٍ عيني، ثم انتهاءً بالضريبة الجبرية النقدية .

<u>أولاً= تعريف الضريبة والرسم :</u>

تعددت وتنوعت التعاريف التي قيل بها للضريبة، وإن كانت التشريعات قد خلت من تعريف مفهوم الضريبة بشكلٍ عام، إلا أن الفقه كان له موقفاً مغايراً تماما تجاهها.

حيث عرف المعجم الوسيط الضريبة لغةً بأنها: ما يفرض على المُلك والعمل والدخل للدولة، وتختلف باختلاف القوانين والأحوال.[1]

[1] - المعجم الوسيط ، الطبعة الثانية ، الجزء الأول، ص 537 .

كمـا ورد تعريـف الضـريبة لـدى الفقـه الفرنسـي بأنهـا (مسـاهمةٌ نقديـة تفـرض علـى المكلفين حسب قدراتهم التكليفية، والتي تتم عن طريق السلطة من خلال تحويل الأموال المجبـاة، وبشـكل نهـائي ودون مقابـل محـدد نحـو الأهـداف المرسـومة مـن قبـل السـلطة العامـة)[2] أيضـاً عرفهـا جانبٌ آخـر من الفقـه بأنهـا (اقتطـاعٌ نقديٌ جبريٌ نهـائي يتحملـه المكلـف ويقوم بدفعـه بـلا مقابـل وفقـاً لمقدرتـه التكليفيـة مسـاهمةً فـي الأعبـاء العامـة، أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة)[3].

وعلـى الجانـب الآخـر فإنـه كانـت للرسـم مكانـة كبيـرة فـي النـظم الماليـة قديمـاً، حيـث كانـت الرسـوم هـي الشـائعة فـي العصـور الوسـطى، واعتبـرت المـورد الأساسـي لخزانـة الدولة، الممثلة بذمة الحاكم آنذاك، بينما لم يكن يتم اللجوء إلى الضريبة إلا استثناءً.

وفـي ظـل غيـاب القـانون عـن وضـع تعريـفٍ محـدد للرسـم، فقـد حـاول الفقهـاء وضـع تعريفات كانت متشابهةً ومتقاربةً يمكن إجمالها في تعريف الرسم بأنه (مبلـغ نقدي يدفعـه الفرد جبراً إلى الدولة أو إلى مؤسساتها العمومية مقابل منفعةٍ خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعةٍ عامة تعود على المجتمع ككل).[4]

من خلال ما سبق تتضح الخصائص المميزة لكلٍ من الضريبة و الرسم، والتي تبنى عليها مجموعة من نقاط الشبه و الاختلاف بينهما .

<u>ثانياً= الخصائص المميزة لكلٍ من الضريبة والرسم:</u>

تبدو لنا خصائص كلٍ منهما من خلال بيان أوجه التشابه والاختلاف بين الضريبة و الرسم، وذلك كما يلي:

---

[2] - راجع :

BELTRANE Pierre:La fiscalité en France,6ème édition,Hachette Paris,1998,P12

[3] - راجع في ذلك : د.عبد الكريم صادق بركات، د. عبد المجيد دراز : علم المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية بدون تاريخ نشر، ص 322 .

[4] - د. محمد عباس محرزي : اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 161 .

1– أوجه التشابه بين الضريبة والرسم:[5]

*من حيث الصفة النقدية لكلٍ منهما، بحيث لم نعد نتخيل – في ظل سيادة الاقتصاد النقدي– وجود دولة ما زالت تطبق الضرائب أو الرسوم العينية (كأن يتم اقتطاع جزءٍ من محصول أرض المكلف كضريبة على محاصيل أرضه الزراعية).

*من جهة فرضهما، كونهما تفرضان من قبل الدولة أو أحد أشخاص القانون العام حيث تستقل الدولة بوضع النظام القانوني لهما.

*من حيث أنهما يُدفَعان بشكلٍ نهائيٍ، ولا يتم استردادهما من قبل دافعهما كما هو الحال في القروض.

2– أوجه الاختلاف بين الضريبة والرسم :

يتجسد الاختلاف بين الضريبة والرسم في النقاط التالية:

*فكرة النفع الخاص والمباشر الذي يعود على دافع الرسم مقابل دفعه، والذي لا يحصل عليه دافع الضريبة. فالشخص الذي يقوم بتسديد مبلغٍ معين إلى خزانة الدولة عند حصوله على رخصة قيادة السيارة، يكون قد حصل على نفعٍ خاص مقابل المبلغ الذي سدده، وهذا المقابل الخاص يتمثل في منحه رخصةً تمكنه من قيادة مركبته بحرية واطمئنان من قبل الجهة العامة المختصة. في حين أن ما يدفعه الموظف من مبلغٍ يقتطع منه عند المنبع لحظة قبضه لأجره أو راتبه، لا يعود عليه بأي مقابلٍ خاص، بل يعتبر هذا المبلغ المقتطع مساهمةً منه في تحمل الأعباء العامة للمجتمع، كالنهوض بمرافق الصحة والتعليم والقضاء والأمن... الخ بالشكل الأمثل .

[5] - راجع في ذلك :
- د. عادل أحمد حشيش : أساسيات المالية العامة، دارالنهضة العربية ، بيروت ، 1992 ، ص 154 .
- د. محمد سعيد فرهود : مبادئ المالية العامة (الجزء الأول)، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، حلب، 1990 ، ص 141 وما بعدها.
-د. عصام بشور: المالية العامة التشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، 1995 ، ص 187 وما بعدها .

ويعتقد الباحث أن هذا الاختلاف هو جوهر الفارق التشريعي والعملي بين كلٍ من الضريبة والرسم، وأن الالتزام بـه يقلل جداً من فرص الخلط التي تقود إلى عدم التزام الأفراد بالأعباء والتكاليف الواجبة.

*كما تختلف الضريبة عن الرسم، في طبيعة الإجبار أو الإلزام في كلٍ منهما، فعنصر الإجبار في الضريبة قانوني وأصيل، أي أن الإجبار ركنٌ من أركان الضريبة. في حين نلاحظ أن معظم الفقه المالي والقانوني يؤكد على أن عنصر الإجبار الموجود في الرسم غالباً هو إجبار أدبي أو معنوي، ونادراً ما يكون قانونياً.[6]

ويختلف الباحث في هذه النقطة مع غالبية الفقه، لأنه لا يخفى على أحد أن المقصود بالإلزام او الإجبار الأدبي، هو ذلك الإجبار الذي لا يترتب عليه أي أثرٍ قانوني، ولا يفرض أي جزاء عند عدم الالتزام بالعمل المحاط بهذا الاجبار، وإنما يكون له أثر اجتماعي، إما عام أو محدود ضمن فئة معينة فقط من الأشخاص. كما في حالة الإجبار الأدبي للأحكام الصادرة عن غرف محكمة النقض بالنسبة للمحاكم الأدنى منها. بحيث لا تترتب أي مسؤولية قانونية على مخالفة القاضي الأدنى للحكم الصادر عن الغرفة المختصة في محكمة النقض بفسخ قراره، في حال عاد مجدداً ليصر على قراره الأول. وإن كان هذا السلوك قد يضعه في حرجٍ أدبي تجاه القضاة والمستشارين الأعلى منه.

ونخلص مما سبق، أن هذا الإلزام والإجبار في الرسم إما أن يكون قانونياً أصيلاً في حالاتٍ نادرة، كحالة إلزام الطلاب في المدراس ببعض اللقاحات الطبية المدرسية، وإلزامهم بدفع رسوم هذه اللقاحات أيضاً. غير أنه في أغلب الأحوال يكون الالتزام بدفع الرسم قائماً على إجبارٍ قانونيٍ تبعي، أي أنه ينشأ تبعاً لطلب المواطن لخدمةٍ معينة من الدولة، (فالمواطن الراغب بالحصول على حقه لدى الغير عن طريق القضاء، لا

[6] - راجع في ذلك : د.يوسف شباط – د. محمد خير العكام : **المالية العامة** ، منشورات جامعة دمشق، قسم الدراسات القانونية، 2007/2006، ص 341.

يستطيع الحصول على خدمة التقاضي، وبالتالي رفع دعواه إلا بعد دفعه رسوم الدعوى حسبما هو مقرر في القوانين واللوائح، وهنا يظهر أن التزام المواطن بدفع الرسوم القضائية هو التزام قانوني وليس أدبي ولكنه نشأ تبعاً لطلب خدمة التقاضي .

*تختلف الضريبة عن الرسم أيضاً في درجة الامتياز للدين الناشئ عن كلٍ منهما، حيث تتمتع ديون الضريبة بحق امتياز يميزها عن باقي الديون العادية في ذمة المكلف بها، ويمنح الدولة بالتالي ميزتي التتبع والرجحان فيما يخص تحصيل هذا الدين . في حين تعتبر ديون الرسم في غالبية دول العالم ديناً عادياً، وذلك نتيجة لاتجاه معظم الدول إلى تقدير معدله على أساس تكلفة الخدمة، وباعتباره ابتداءً لا يتمتع بذلك القدر من الإجبار القانوني كالضريبة. إلا أن هناك بعض الدول تساوي بين ديني الضريبة والرسم في الامتياز وفي كل ما يخص إجراءات وضمانات الجباية، كما هو الحال في التشريع السوري وفق ما ورد في قانون جباية الأموال العامة في سورية.[7]

الفرع الثاني: النتائج القانونية المترتبة عن التمييز بين الضريبة والرسم:

إن جميع ما ذكر سابقاً من اختلافاتٍ ما بين الضريبة و الرسم، إنما هي اختلاف في أسبابٍ دفعت للتمييز بينهما، ولكن الأهم من ذلك هو الوصول إلى النتائج القانونية المترتبة عن هذا الاختلاف والتمييز. حيث بادرت معظم دساتير وقوانين دول العالم إلى تأطير هذا الاختلاف وتكريسه في نصوصها.

فمن نتائج الاختلاف المهمة، والتي يمكن أن لا تثار في جميع الأنظمة الضريبية هو أن الضريبة تفرض بقانون يحدد كافة القواعد الفنية لفرضها، ولا يجوز له تفويض السلطة التنفيذية بتحديد هذه القواعد. في حين أن الرسم يفرض استناداً إلى قانونٍ يمكن بموجبه للسلطة التشريعية أن تفوض السلطة التنفيذية بصلاحية تحديد كل أو بعض تلك

[7] - نصت المادة (1) الفقرة ب من قانون جباية الأموال العامة المنصوص الوارد ضمن المرسوم التشريعي رقم 341 لعام 1956 على أنه (تجبى بالاستناد إلى أحكام هذا القانون: الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها، والتي لم تحصل وفق الطريق المحدد لتحصيلها)
مما نستنتج معه أن الامتياز الممنوح لديون الضرائب هو ذاته الممنوح لديون الرسوم .

القواعد الفنية للرسم كالمعدل وطرق الجباية وغيرهما، أو تعديل تلك القواعد كلما رأت السلطة التنفيذية ضرورةً لهذا التعديل دون العودة إلى السلطة التشريعية.[8]

وهذا ما كان الأمر عليه الأمر فعلاً في ظل الدستور السوري السابق لعام (1973). حسبما ورد في المادة (81) التي اكتفت بذكر أن الضريبة فقط هي من تفرض وتعدل وتلغى بقانون. وبالتالي تكون ما عداها من تكاليف جائز التفويض بفرضها من السلطة التشريعية إلى التنفيذية عن طريق اللوائح والقرارات[9].

إلا أن الأمر تغير بموجب المادة (18) من الدستور الحالي لعام (2012) حيث ساوت تلك المادة في السلطة المخولة بإيقاع الفرائض عموماً سواءً أكانت ضرائب أو رسوم أو شبه ضرائب وحصرتها في يد السلطة التشريعية.[10]

ويعتقد الباحث أنه – برغم وضوح نص المادة (18) من حيث وجوب فرض جميع التكاليف العامة بقانون– إلا أن المشرع الدستوري السوري لم يكن موفقاً في هذه المساواة، لأن مضمون وهدف كلٍ من الضريبة والرسم مختلفان تماماً، فكان الأجدر به أن يبقي على التمييز بينهما، مع ضرورة التشدد في الإلتزام بتسمية الأمور بمسمياتها، والإبقاء على فكرة التفويض من قبل السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية في عملية تحديد معدلات الرسوم وتعديلها وإلغائها و تحديد الخدمات الخاضعة لها، وذلك من منطلق الاتصال المباشر من قبل السلطة التنفيذية بمواطن تقديم الخدمات وأهميتها وتحديد تكلفتها، ناهيك عن علم هذه السلطة أكثر من غيرها بما يستجد من خدمات قد تكون مورداً مهماً لتمويل الخزينة العامة، كما أن مبرر السرعة والاستعجال يلعب دوراً فاعلاً ومؤثراً في إبقاء سلطة فرض الرسوم بيد الحكومة بحكم إدارتها للمرافق العامة وبحكم تماسها المباشر مع المواطنين أكثر من السلطة التشريعية.

---

[8] - راجع في ذلك : محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 172 .

[9] - حيث نصت تلك المادة على أنه (لا يجوز إحداث ضريبةٍ أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون) .

[10] - إذ نصت تلك المادة في البند 1 منها على أنه (لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون) .

وذلك – في اعتقادي– أفضل وأكثر مشروعية من أن يتم تبطين بعض الضرائب بمسمى الرسوم لأي سببٍ أو لأي دافعٍ كان، مثل تسمية الضرائب الجمركية بالرسوم الجمركية، وضريبة التركات برسم الأيلولة أو الانتقال.[11]

ومبرر ذلك أن الشعوب ناضلت لعقودٍ طويلة من أجل الانتقال من حالة انفراد رئيس الدولة بفرض الضرائب وصرف النفقات بإرادته، إلى حالة إلزامه بضرورة عرض ما يتم فرضه من ضرائب وما يرغب في إنفاقه على المجلس المنتخب من قبل الشعب، ليقر هو تلك الضرائب والنفقات.[12]

المطلب الثاني:

أهمية التمييز بين الضريبة والرسم على الصعيد التطبيقي

تجدر الإشارة إلى أن المواطن العادي قد لايدرك خطورة هذا التمييز، لأنه يعتبر نفسه مكلفاً– في المحصلة– بتحمل عبءٍ ماليٍ معين سواءً كان هذا العبء تحت مسمى ضريبة أم رسم، وبغض النظر عن طريقة فرضهما، وعن الجهة المخولة بذلك. إلا أن الشخص المتمتع بمستوى متقدم من الثقافة والوعي بشكلٍ عام، والوعي القانوني والمالي بشكلٍ خاص، يدرك أهمية دفع الضرائب، كمساهمةٍ منه في تحمل الأعباء العامة في المجتمع، وتمايز ذلك عن تسديده لمبلغٍ معين كرسم، يتوجب أن يحصل لقاء دفعه على منفعةٍ خاصة من جهة عامة. وسنورد أهمية هذا التمييز تطبيقاً من خلال مثالين عمليين

[11] - وقد لاحظ الكثير من الفقه وجود حالة تبطين الضرائب ببعض الرسوم مثل :
- د. فوزي عطوي : المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 126
- ابو اليزيد علي المتيت: الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية 1975، ص 17 وما بعدها .

[12] - حيث كان الشعب البريطاني هو أول من استطاع أن يحقق هذا الإنجاز مع بدايات القرن الثالث عشر وتحديداً عام 1215 ضمن ما سمي الميثاق الكبير في بريطانيا، ولكن تم تجاوز هذا الأمر لفترة طويلة من قبل الملك، إلى أن أعلن الملك شارل الأول في عام 1628 وثيقة إعلان الحقوق التي استلزمت حتماً إجازة مجلس النواب البريطاني لفرض أي ضريبة، ثم وبعد عدة سنوات تم تطبيق هذا الاتجاه بخصوص ما يريد الملك إنفاقه أيضاً، لتسير في هذا الاتجاه لاحقاً معظم دول العالم، ومنها فرنسا بعد نجاح الثورة الفرنسية .
راجع في ذلك: د.يوسف شباط – د. محمد خير العكام: المالية العامة، مرجع سابق ، ص 193 .

أولهما هي الرسوم الجمركية (كما يشيع تسميتها في معظم الأنظمة الضريبية) ونتحدث عنها في فرعٍ أول، أما الفرع الثاني فنتحدث فيه عن رسم الإنفاق الاستهلاكي في سورية.

الفرع الأول: الرسوم الجمركية :

الجدير بالملاحظة أن التعريفة الجمركية، كما هو وارد تسميتها في قانون الجمارك السوري رقم 38 لعام 2006، ما هي إلا فريضة مالية عادةً ما تكون نقدية، يسددها المستورد أو المصدر بمناسبة واقعة عبور سلعةٍ ما خروجاً أو دخولاً عبر حدود الدولة. وعندما يشاع تسميتها والتعامل معها على أنها رسومٌ جمركية، فإن هذا يشكل – باعتقادي– خطأً فادحاً. لأنه لا يوجد أي مقابلٍ أو خدمةٍ خاصة يحصل عليها المستورد أو المصدر لقاء تسديده ذلك المبلغ، لذا فإن المنطق القانوني السليم يقتضي اعتبارها ضرائب غير مباشرة .

وإذا تم الرد على ما سبق ذكره، بأنه يمكن اعتبار ما يسدده المكلف من تعريفةٍ جمركيةٍ إنما له مقابلٌ خاص يتمثل في سماح سلطات الدولة المختصة بعبور بضائع ذلك المكلف سواءً المستوردة أو المصدرة عبر حدودها. فإن الواقع التطبيقي والقانوني يدحض هذه الحجة من خلال نظامي رد الضرائب و البضائع العابرة (الترانزيت) والسائدين في غالبية دول العالم، واللذين سنتناولهما تباعاً كما يلي :

<u>أولاً– نظام رد الضريبة</u>:

تجدر الإشارة إلى أن نظام رد الضرائب في إطار الضريبة على القيمة المضافة أو الضريبة العامة على المبيعات هو عبارة عن نظام قانوني ضريبي تتبعه غالبية دول العالم، حيث تسمح بموجبه للمكلف – وضمن شروطٍ معينة – باسترداد الضريبة السابق سدادها على البضائع عندما يتم تصديرها إلى خارج إقليم الدولة.

وهذا ما أكد عليه دليل رد الضريبة المصري لعام (2016)، الذي نص على أنه (يسمح للمكلف وضمن شروطٍ معينة باسترداد الضريبة السابق سدادها على سلعٍ عندما يتم تصديرها للخارج أو تحميلها على السلع و الخدمات التي يتم تصديرها للخارج

ســـــواءً صـدَرت بحالتهـا او أدخلـت فـي سـلعٍ أو خـدماتٍ أخـرى بمـا لا يجـاوز الرصـيد الدائ)[13].

مـع الأخذ بالاعتبـار أن الضـريبة المقصـودة فـي الفقرة السـابقة من دليل رد الضـريبة المصري هي الضريبة على القيمة المضافة، وبالتالي فإننا نلاحظ أن الضريبة التي سبق وسـددها المكلـف المسـجل لـدى الإدارة الضـريبية المصـرية المختصـة بتحصـيل تلـك الضريبة يمكنه استردادها – وضمن شروطٍ حددها المشرع الضريبي المصري– في حال تم تصدير السلع والخدمات التي كانت محملةً بتلك الضرائب.

ونلاحظ مما سبق ذكره في نظام رد الضريبة أنه لو كانت التعريفات الجمركية هي رسومٌ بالمعنى الحقيقي لكان يتوجب على المكلف المسجل في ضريبة القيمة المضافة أن يدفع إلى الإدارة الجمركية المصرية رسوماً على مغادرة تلك السلع للأراضي المصرية، وليس أن تَرُدَ له الإدارة الضريبية ما سبق وسدده أصلاً من ضريبة غير مباشرة.

وهذا يجزم بأن التعريفات الجمركية هي ضرائب غير مباشرة في حقيقتها يعود أمر فرضها والإعفاء منها للسياسة الضريبية للدولة خصوصاً و السياسة المالية عموماً .

<u>ثانياً– نظام البضائع العابرة (الترانزيت):</u> وهو نظام عبور يطبق على الأشخاص والبضائع. ويعنينا بصدد هذا البحث أن نتطرق فقط إلى نظام عبور البضائع، حيث تعفي الإدارة الضريبية لدولةٍ ما من الضرائب الجمركية البضائع العابرة مروراً في إقليمها بغاية الوصول إلى إقليم دولةٍ أخرى دون أن تفرغ أياً من حمولتها ضمن أراضيها.

وقد وردت أحكام البضائع العابرة أو الترانزيت في معظم القوانين الجمركية لدول العالم، ومنها قانون الجمارك السوري رقم (38) لعام (2006) وذلك في نصوص المواد

---

[13] - راجع في ذلك :
(دليل رد الضريبة والإعفاء منها في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لعام 2016) ص 5 .
إعداد الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين ، الإدارة العامة للإرشاد الضريبي، 2016 . متاح عبر الإنترنت على الرابط :
http://www.amcham-egypt.org/ETS/retax.pdf

من (101 – 106) منه، ويمكن أن نستنتج من تلك المواد أن مرور البضائع وفق آليةٍ معينـة وإجـراءاتٍ محـددة ضـمن نصـوص هـذا القـانون، علـى نحـوٍ يضـمن عِلـم الدولـة السـورية – بموجـب بيـان جمركـي تفصـيلي– بكـل مـا يتعلـق بتلـك البضـائع العـابرة لحدودها، يؤدي إلى إعفاء تلك البضائع من الرسوم الجمركية، وذلك سواءً عند دخولها الحدود السورية من بلد المصدر أو عند خروجها نحو بلد المقصد أو نحو دولةٍ مجاورة لسورية. وبالتالي لو كانت تلك الرسوم الجمركية كما أسمتها المادة (1) من قانون الجمارك السوري رقم (38) سالف الذكر، هي رسوم بالمعنى الصحيح لوجب فرضها على تلك البضائع العابرة دخولاً وخروجاً عبر الحدود السورية، وبالتالي هذا يعني تحمل مالك هذه البضائع أو وكيله القانوني رسوماً جمركيةً مزدوجة في كل دولةٍ تمر بضائعه عبرها. ولكن ما يحصل هو العكس، حيث – وكما استقر الفقه و القانون– تعتبر تلك البضائع معفاةً من أي تعريفةٍ جمركية سواءً عند دخولها إقليم الدولة أو خروجها منه، وهذا يؤكد أيضاً أن التعريفات الجمركية ما هي إلا ضرائب غير مباشرة تُفرَض ويُعفَى منها حسب سياسة الدولة المالية والضريبية، وحسب مقتضيات تشجيع التجارة الدولية.

الفرع الثاني: رسم الانفاق الاستهلاكي:

تم فرض رسم الانفاق الاستهلاكي في سورية لأول مرةٍ بموجب المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004)، وذلك بعد سلسلةٍ طويلةٍ ومتباعدةٍ من الرسوم المتفرقة ذات الغرض المشابه من رسم الانفاق المذكور أعلاه، ومنها رسم الملاهي المفروض بالقرار رقم (62) لعام (1938)، ورسم الإسمنت الصادر بالمرسوم رقم (103) لعام (1940) و غيرهما، حيث تضمن المرسوم (61) فرض رسومٍ – على حد زعم المشرع – على بعض الخدمات المحددة فيه وعلى البضائع المنتجة محلياً والمستوردة للاستهلاك المحلي، إلا ما استثني منها بنصٍ خاص، وبعد سنةٍ واحدة فقط من صدور ذلك المرسوم تم تعديله بموجب المرسوم التشريعي رقم (41) لعام (2005). ثم طرأت عليه تعديلاتٌ واستثناءات متتالية، منها التعديل الوارد بالقانون رقم (23) لعام (2011) والذي اقتصر مضمونه

على تعديل بنود الجدول رقم (1) الملحق بالمرسوم (41) والمتضمن الخدمات والسلع الخاضعة لرسم الانفاق الاستهلاكي. وبعد ذلك صدر المرسوم التشريعي رقم (9) لعام (2014)، الذي أدخل تعديلا وحيداً على المادة (5) من المرسوم (41) لعام (2005) بإخضاع السيارات الكهربائية الحديثة لهذا المرسوم، وأخيراً كان صدور المرسوم التشريعي رقم (11) لعام (2015) الذي أنهى العمل بحسب المادة (16) منه بالمرسوم رقم (61) وكافة تعديلاته .

وبالرجوع إلى جميع المراسيم والقوانين سالفة الذكر نلاحظ أن ما تضمنته في نصوص موادها ما هو إلا فرضٌ لضرائب غير مباشرة، تنصب على أوجه إنفاق المواطن لدخله سواءً على السلع أو الخدمات، وما هي إلا خطوةً أولى في مسيرة الدولة السورية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، التي تم النداء وإطلاق الشعارات بأهمية تطبيقها منذ منتصف العقد الماضي، حيث أكد وزير المالية آنذاك د. محمد الحسين في تصريحٍ رسميٍ له في كلمةِ افتتاحٍ لمؤتمر تحت عنوان (الضريبة على القيمة المضافة، عرض وتجارب) عام 2008 في دمشق، أن سورية سوف تطبق الضريبة على القيمة المضافة كضريبةٍ غير مباشرة اعتباراً من عام 2010 وأن هذه الضريبة سوف تحل محل اثنا عشر رسماً وضريبة مطبقة حالياً في سورية ومنها وأهمها رسم الانفاق الاستهلاكي. على لسان وزير المالية آنذاك[14].

واستناداً إلى هذا التصريح الرسمي المهم والخطير من خبيرٍ مالي و مسؤولٍ حكومي في الدولة السورية آنذاك، نستنتج أن رسم الانفاق الاستهلاكي بشكلٍ أو بآخر ماهو إلا ضريبة غير مباشرة، لأنه لا يستقيم – في ظل اختلاف أهداف وقواعد وآليات كلٍ من الضريبة والرسم – أن يستبدل أحدهما بالآخر.

[14] - نقلاً عن موقع سيرياندیز السوري . على الرابط :
http://www.syriandays.com/index.php?page=show_det&id=11644

ومن خلال كل ما سبق، وبعيداً عن الإطالة وفلسفة الأمور في هذا المجال القانوني المهم، فإنه يجب علينا أن نعترف بأن عدم تحمل السلطة التشريعية لدورها المقرر لها من قبل الشعب، واستناداً لنصوص الدستور فإنه يعتبر تراجعاً واضحاً في أهمية وفاعلية هذا المجلس الموقر، لأن السلطة التأسيسية التي وضعت الدستور السوري عندما أناطت مهمة فرض الضرائب بمجلس الشعب، فهي انطلقت من مبدأ فصل السلطات، ومن منحى أهمية الضرائب كإيرادٍ مهمٍ وخطيرٍ يلتزم الأفراد بتسديدها. لذا فإن تكليف غالبية الدساتير للبرلمانات، بوضع وإقرار الضرائب على الشعب، لم يكن اعتباطياً، وإنما استهدف حصول التشاور الشعبي بين ممثلي فئات الشعب المختلفة، ودراسة الطاقة الضريبية لأفراده، على نحوٍ يراعي ظروفهم المختلفة سواءً الاجتماعية منها أو الاقتصادية، وفي ذات الوقت يأخذ بالاعتبار الحصيلة المالية للدولة، بحيث تتمكن من أداء مهامها في مختلف المجالات، وتسيير مرافقها العامة الأساسية في المجتمع.

وعلى الجانب الآخر فإن هذا الخلط بين الضريبة والرسم يدل أيضاً على تغول الحكومة وتعمدها حيازة سلطةٍ واسعةٍ في فرض و تعديل الرسوم وإلغائها كيفما شاءت، دون الرجوعٍ إلى السلطة التشريعية كممثلةٍ عن الشعب، وفي المحصلة فإن ذلك يشكل خطراً جسيماً يهدد صلاحيات وسلطات مجلس الشعب. لذا تم النص صراحةً – كما أشرنا سابقاً– بموجب الدستور الحالي لعام (2012) على أن جميع الفرائض يجب أن تفرض بقانون وليس استناداً له .

وبغض النظر عن النوايا، ورغم تعامل المشرع في المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004) والمراسيم التشريعية الأخرى المعدلة له مع رسم الإنفاق الاستهلاكي على أنه ضريبة في معظم الأحيان، إلا أن استخدام مصطلح الرسم يفتح باب التحرك من قبل السلطة التنفيذية في تعديل بعض القواعد الفنية لهذا الرسم دون العودة إلى المشرع .

الخاتمـــة:

فـي ظـل مجتمعـاتٍ تتكامـل فيهـا سـلطات الدولـة الـثلاث، التشـريعية والتنفيذيـة والقضـائية، علـى الرغم من تطبيق مبدأ فصل السلطات كمبدأ دستوري عام يطبق في جميع دول العالم وعلى درجات متفاوتة فيما بينها، فإن الحاجة إلى ضبط اختصاصاتِ وصلاحياتِ كلِ سلطةٍ تبدو واضحةً وملحة، وخصوصاً عندما يتعلق الأمر بفرض أعباء مالية يتحمل عبئها الشعب في المحصلة. فإن الأمر يقتضي توجهاً واضحاً ومحدداً في سياسة الدولة عموماً، ويستلزم وضع قوانين وتشريعات منضبطةٍ و واضحة، وفي النهاية يستلزم تنفيذاً سليماً لتلك القوانين والتشريعات، حتى نصل إلى مجتمع مستقر اقتصادياً كما هو مستقر سياسياً.

ومن خلال بحثنا المتواضع فإنه تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات:

أولاً– النتائج :

1– إن ما تم بحثه في موضوع التمييز بين الضريبة والرسم لا تنحصر أهميته في مجال الدراسات القانونية والمالية فحسب، بقدر ما يعتبر موضوعاً عاماً وشاملاً يخص كل أفراد الدولة والمجتمع، خصوصاً في مجال الدراسات الدستورية.

2– أن الرسوم الواردة في ظل هذا البحث ضمن النتائج التطبيقية الناجمة عن الخلط بين الضريبة والرسم لم ترد على سبيل الحصر، بل كانت على سبيل المثال، حيث توجد ضرائب أخرى وشبه ضرائب موجودة في سورية وغيرها من الدول النامية ومبطنة في ثوب الرسوم، مثل رسم الانتقال على التركات والوصايا والهبات المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم 56 لعام 2004، ورسم طابع المجهود الحربي المطبق حالياً بموجب المرسوم التشريعي رقم 30 لعام 2013 وغيرهما الكثير .

3- خلال العقود الأخيرة هناك تراجعٌ واضح في دور السلطة التشريعية في سورية، وتحديداً، في دور مجلس الشعب السوري لصالح تفوقٍ وامتدادٍ واضحٍ للسلطة التنفيذية في المجالات القانونية المالية والضريبية. وإن كنا نأمل كما هو واضح، في المجلس المنتخب الأخير أن يعيد كفة الميزان والتوازن بين صلاحياته واختصاصاته وبين صلاحيات واختصاصات بقية السلطات.

4- المشرع الدستوري كان واضحاً وصريحاً في ظل المادة 18 من الدستور الحالي لعام 2012 في تحديد صلاحيات فرض التكاليف العامة على الشعب، وأدوات فرض هذه التكاليف، سواءً اتفقنا أو اختلفنا، معه إلا أن الدستور أسمى وأجلُ من أن تخترق وتخالف قواعده ونصوصه .

5- هناك نظرةٌ غائمةٌ وضبابيةٌ سائدةٌ في المجتمع الحكومي والمدني حول استخدام مصطلحات الضريبة والرسم، لدرجةٍ لم نعد نعلم معها هل الخلط مقصودٌ أم غير مقصود. على الرغم من اعتقاد البحث أن هذا الخلط هو متعمد في غالب الأحيان.

ثانياً: التوصيات والمقترحات :

1- ضرورة استخدام المصطلحات المالية والقانونية في محلها وموضعها الحقيقي، بحيث يجب أن تسمى تلك الفرائض المالية بمسمياتها، حتى يتمكن مجلس الشعب من مراقبة الأعباء التي يتحملها المواطنون، ومراقبة كل تعديلٍ أو إلغاءٍ يطرأ عليها، وهذا يتطلب وجود عناصر متخصصة داخل مجلس الشعب، واعتقد أن اللجان التابعة للمجلس تستطيع أن تنهض بهذا العمل.

2- لا بد من وجود جهازٍ إداريٍ كفءٍ، وموظفين على مستوى من القدرة والتخصص، بحيث يتمكنون من التعامل مع المكلفين بمختلف شرائحهم وفئاتهم، والتوصل إلى حق الدولة بعدالةٍ وشفافيةٍ دون زيادةٍ أو نقصان .

3–خلق نوعٍ من التوعيةٍ القانونية والمالية، والعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي لدى الأفراد، حتى لا يتعامل المكلف مع مدراء إدارات الضرائب وجُبَاتُها على أنهم ملائكة الموت، بل يسدد التزاماته المالية وهو مقتنع تمام الاقتناع بأن ما دفعه سيعود عليه بالخير والنفع سواءً بشكلٍ مباشر أو غير مباشر.

4– تدعيم دور مجلس الشعب في إطار فرض التشريعات المتضمنة تحميل الأفراد بتكاليف مختلفة، لكونه الضامن الأهم مع السيد رئيس الجمهورية لحقوق الأشخاص عموماً، وحقوقهم المالية منها بشكلٍ خاص .

5–السعي نحو اللحاق بركب الدول النامية المجاورة في فرض الضريبة على القيمة المضافة، رغم صعوبات تطبيقها ومشكلاتها، وذلك لما فيه من حلٍ جذري لإشكالية خلط الضرائب غير المباشرة بالرسوم من جهة، وللاستفادة من المزايا الكثيرة التي تحققها تلك الضريبة على الصعيدين القانوني والمالي، ولما لها من نتائج واضحة في تحقيق التنسيق والاستقرار الضريبي والتوازن المالي والاقتصادي في الدولة .

6– وفي ختام هذا البحث المتواضع آمل من المولى عز وجل أن أكون قد وفقتُ في خطِ سطرٍ علميٍ مفيدٍ ولازم في صفحات علم القانون المالي والضريبي، الذي يحتاج باستمرار إلى متابعة تطوراته وتغيراته .

---------- والله ولي التوفيق ----------

المراجع:

1. ابـو اليزيـد علـي المتيـت: الضـرائب غيـر المباشـرة، مؤسسـة شـباب الجامعـة ، الإسكندرية 1975.
2. – د.عادل أحمد حشيش : أساسيات المالية العامة، دارالنهضـة العربية ، بيروت ، 1992.
3. – د.عبد الكريم صادق بركات، د. عبد المجيد دراز : علم المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية بدون تاريخ نشر.
4. د. عصـام بشـور: الماليـة العامـة التشـريع المـالي، مطبعـة جامعـة دمشـق، دمشـق، 1995 .
5. – د. فوزي عطـوي : الماليـة العامـة (النظم الضـريبية وموازنـة الدولـة)، منشـورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
6. د. محمد عباس محرزي : اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
7. د. محمـد سـعيد فرهـود : مبـادئ الماليـة العامـة (الجـزء الأول)، مديريـة الكتـب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب، حلب، 1990 .
8. د.يوسف شباط – د. محمد خير العكام : المالية العامة ، منشورات جامعة دمشق، قسم الدراسات القانونية، 2007/2006 .

9. - Pierre Beltrane: La fiscalité en France,6 ème édition , Hachette , Paris,1998.

10. (دليل رد الضريبة والإعفاء منها في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لعام 2016) .

11. إعداد الإدارة المركزية لمساعدة المسجلين ، الإدارة العامة للإرشاد الضريبي، 2016 . متاح عبر الإنترنت على الرابط :

12. http://www.amcham-egypt.org/ETS/retax.pdf

13. قانون جباية الأموال العامة المنصوص الوارد ضمن المرسوم التشريعي رقم 341 لعام 1956

14. المعجم الوسيط ، الطبعة الثانية ، الجزء الأول، ص 537 .
