



اسم المقال: إشكالية تمييز الرسم عن الضريبة بين القانون والتطبيق (دراسة تحليلية)

اسم الكاتب: د. جمیل عبد الرحمن صابوني

<https://political-encyclopedia.org/library/1847>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/04 20:26 +03

الموسوعة السياسية هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.

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

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

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



## إشكالية تمييز الرسم عن الضريبة

### بين القانون والتطبيق (دراسة تحليلية)

\* د. جمیل عبد الرحمن صابوني

#### 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 بـمسمى الرسوم؟ هذا التساؤل يمثل محور هذا البحث وجوهر مطالبه، وخصوصاً مع وجود حالة واسعة من الخلط على الصعيد التشريعي والتطبيقي في سوريا بين الضرائب والرسوم، لدرجة لم يعد معها الفرد قادرًا على تحديد متى يكون خاضعاً للتوكيل بالضريبة، ومتى يكون خاضعاً للتوكيل 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 نتيجةً للأثار 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 مرتفعاً 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 ممثليهم، 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.

### المقدمة:

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 رئيسيين تسعى الإيرادات إلى بلوغهما وهما الهدف الاقتصادي والاجتماعي. وبما أن الرسوم والضرائب هما من أقدم وأهم تلك الإيرادات، فإن هناك إجماعاً 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) بانت منذ ثمانينيات القرن الماضي تستخدم أدواتي الضرائب والرسوم ضمن إيراداتها أكثر مما سبق، وذلك لتحقيق أهداف أخرى ذات طبيعة اجتماعية (كإعادة توزيع الدخول لمصلحة طبقة اجتماعية معينة) . ولكن من المستقر عليه فقهها 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 الإيراديين 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 فقهًا وتشريعًا، في حين سيتحدث الباحث في المطلب الثاني عن أهمية التمييز بين الضريبة والرسم على الصعيد التطبيقي .

### مشكلة البحث:

لكل بحث إشكالية يسعى الباحث إلى توضيحها ووضع الحلول المنطقية لمعالجتها، وتمثل 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:

تعدّت المراجع والكتب التي تحدثت عن الفروق النظرية بين الضريبة والرسم، دون أن تطرق إلى أهمية وضرورة الالتزام بهذا التمييز، وتبرز أهمية هذا البحث في أنه يبيّن ويعالج مبررات الالتزام بالتمييز بين الضريبة والرسم، وتمييز الإيراد الناجم عن فرض كلٍّ منهما، وخصوصاً في سوريا، 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، وتحديد الضريبة والرسم بغية استنتاج أهمية التمييز بينهما، مع الاستعانة بالمنهج المقارن كمنهج ثانوي لأجل توضيح واقع هذه الإيرادات في الدول المقارنة .

### خطة البحث:

سيتم تناول موضوع هذا البحث ومعالجته ضمن مطلبين رئисين .

**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 سؤالاً مهمّاً عند قيامه بتسديد مبلغ مضادٍ 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 دولة 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.

إذا 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 منها. حيث تجدر الإشارة إلى أن الضريبة وإن كانت قد أصبحت أمراً منطقياً ومألوفاً في الوقت الحالي، إلا أنها قد مررت بمراحل وتطورات كثيرة حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن، وذلك ابتداءً بمرحلة دفعها اختيارياً من الأفراد كإعانة إلى الحاكم، مروراً بفرضها جبراً من الحاكم بشكلٍ عيني، ثم انتهاءً بالضريبة الجبرية النقدية .

#### أولاً = تعريف الضريبة والرسم :

تعددت وتتنوعت التعاريف التي قيل بها للضريبة، وإن كانت التشريعات قد خلت من تعريف مفهوم الضريبة بشكلٍ عام، إلا أن الفقه كان له موقفاً مغايراً تماماً تجاهها. حيث عرف المعجم الوسيط الضريبة لغةً بأنها: ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة، وتخالف باختلاف القوانين والأحوال.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - المعجم الوسيط ، الطبعة الثانية ، الجزء الأول، ص 537 .

كما ورد تعريف الضريبة لدى الفقه الفرنسي بأنها (مساهمةٌ نقديةٌ تفرض على المكلفين حسب قدراتهم التكليفية، والتي تتم عن طريق السلطة من خلال تحويل الأموال المجباة، وبشكلٍ نهائيٍ دون مقابلٍ محددٍ نحو الأهداف المرسومة من قبل السلطة العامة)<sup>2</sup> أيضاً عرفها جانب آخر من الفقه بأنها (اقتطاعٌ نقديةٌ جبriٌّ نهائيٌ يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابلٍ وفقاً لمقدراته التكليفية مساهماً في الأعباء العامة، أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة )<sup>3</sup>.

وعلى الجانب الآخر فإنه كانت للرسم مكانة كبيرة في النظم المالية قديماً، حيث كانت الرسوم هي الشائعة في العصور الوسطى، واعتبرت المورد الأساسي لخزانة الدولة، الممثلة بذمة الحاكم آنذاك، بينما لم يكن يتم اللجوء إلى الضريبة إلا استثناءً. وفي ظل غياب القانون عن وضع تعريفٍ محددٍ للرسم، فقد حاول الفقهاء وضع تعرifications كانت متشابهةً ومتقاربةً يمكن إجمالها في تعريف الرسم بأنه ( مبلغٌ نقديةٌ يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة أو إلى مؤسساتها العمومية مقابل منفعةٍ خاصةٍ يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعةٍ عامةٍ تعود على المجتمع ككل )<sup>4</sup>. من خلال ما سبق تتضح الخصائص المميزة لكلٍّ من الضريبة و الرسم، والتي تبني عليها مجموعةٌ من نقاط الشبه والاختلاف بينهما .

#### **ثانياً= الخصائص المميزة لكلٍّ من الضريبة والرسم:**

تبعدنا خصائص كلٍّ منها من خلال بيان أوجه التشابه والاختلاف بين الضريبة و الرسم، وذلك كما يلي :

<sup>2</sup>- راجع :

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

<sup>3</sup>- راجع في ذلك : د.عبدالكريم صادق برकات، د. عبد المجيد دراز : علم المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية بدون تاريخ نشر ، ص 322 .

<sup>4</sup>- د. محمد عباس محزzi : اقتصادييات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 161 .

## ١- أوجه التشابه بين الضريبة والرسم<sup>٥</sup>:

\* من حيث الصفة النقدية لكلِّ منها، بحيث لم نعد نتخيل - في ظل سيادة الاقتصاد النقدي - وجود دولة ما زالت تطبق الضرائب أو الرسوم العينية (كأن يتم اقطاع جزء 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 يُدفعان بشكلٍ نهائٍ، ولا يتم استردادهما من قبل دافعهما كما هو الحال في القروض.

## ٢- 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 مبلغ معين إلى خزانة الدولة عند حصوله على رخصة قيادة السيارة، يكون قد حصل على نفعٍ خاص مقابل المبلغ الذي سددته، وهذا المقابل الخاص يتمثل في منحه رخصةً تمكّنه من قيادة مركبته بحرية واطمئنان من قبل الجهة العامة المختصة. في حين أن ما يدفعه الموظف من مبلغ يقطع منه عند المنبع لحظة قبضه لأجره أو راتبه، لا يعود عليه بأي مقابلٍ خاص، بل يعتبر هذا المبلغ المقطوع مساهمةً منه في تحمل الأعباء العامة للمجتمع، كالنهوض بمراقب الصحة والتعليم والقضاء والأمن... الخ بالشكل الأمثل .

<sup>٥</sup> - راجع في ذلك :

- د. عادل أحمد حشيش : أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٩٢ ، ص ١٥٤ .
- د. محمد سعيد فرهود : مبادئ المالية العامة (الجزء الأول) ، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية بجامعة حلب ، حلب ، ١٩٩٠ ، ص ١٤١ وما بعدها .
- د. عصام بشور: المالية العامة التشريع المالي ، مطبعة جامعة دمشق ، دمشق ، ١٩٩٥ ، ص ١٨٧ وما بعدها .

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

\*كما تختلف الضريبة عن الرسم، في طبيعة الإجبار أو الإلزام في كلٍ منها، فعنصر الإجبار في الضريبة قانوني وأصيل، أي أن الإجبار ركنٌ من أركان الضريبة. في حين نلاحظ أن معظم الفقه المالي والقانوني يؤكّد على أن عنصر الإجبار الموجود في الرسم غالباً هو إجبار أدبي أو معنوي، ونادراً ما يكون قانونياً.<sup>6</sup>

ويختلف الباحث في هذه النقطة مع غالبية الفقه، لأنَّه لا يخفى على أحد أن المقصود بالإلزام أو الإجبار الأدبي، هو ذلك الإجبار الذي لا يتربّب عليه أيُّ أثرٌ قانوني، ولا يفرض أي جزاء عند عدم الالتزام بالعمل المحاط بهذا الإجبار، وإنما يكون له أثر اجتماعي، إما عام أو محدود ضمن فئة معينة فقط من الأشخاص. كما في حالة الإجبار الأدبي للأحكام الصادرة عن غرف محاكم 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 المدارس ببعض اللقاحات الطبية المدرسية، وإلزامهم بدفع رسوم هذه اللقاحات أيضاً. غير أنه في أغلب الأحوال يكون الالتزام بدفع الرسم قائماً على إجبارٍ قانونيٍّ تبعيٍّ، أي أنه ينشأ تبعاً لطلب المواطن لخدمةٍ معينة من الدولة، (فالموطن الراغب بالحصول على حقه لدى الغير عن طريق القضاء، لا

<sup>6</sup> - 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 دعوه إلا بعد دفعه رسوم الدعوى حسبما هو مقرر في القوانين واللوائح، وهنا يظهر أن التزام المواطن بدفع الرسوم القضائية هو التزام قانوني وليس أديبي ولكنه نشأ تبعاً لطلب خدمة التقاضي .

\*تختلف الضريبة عن الرسم أيضاً في درجة الامتياز للدين الناشئ عن كلِّ منهما، حيث تتمتع ديون الضريبة بحق امتياز يميزها عن باقي الديون العادلة في ذمة المكلف بها، ويمنح الدولة وبالتالي 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 تكفة الخدمة، وباعتباره ابتداءً لا يتمتع بذلك القدر من الإلبار 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 سوريا.<sup>7</sup>

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

إن جميع ما ذكر سابقاً من اختلافٍ 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 وتكرise 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 تقويض السلطة التنفيذية بتحديد هذه القواعد. في حين أن الرسم يفرض استناداً إلى قانونٍ يمكن بموجبه للسلطة التشريعية أن تقوض السلطة التنفيذية بصلاحية تحديد كل أو بعض تلك

<sup>7</sup> - نصت المادة ( ١ ) الفقرة ب من قانون جباية الأموال العامة المنصوص الوارد ضمن المرسوم التشريعي رقم ٣٤١ لعام ١٩٥٦ على أنه ( تجبي بالاستناد إلى أحكام هذا القانون: الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها، والتي لم تحصل وفق الطريق المحدد لتحصيلها ) مما نستنتج معه أن الامتياز المنوح لديون الضرائب هو ذاته المنوح لديون الرسوم .

القواعد الفنية للرسم كالمعدل وطرق الجباية وغيرها، أو تعديل تلك القواعد كلما رأت السلطة التنفيذية ضرورةً لهذا التعديل دون العودة إلى السلطة التشريعية.<sup>8</sup> 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 وتعديل وتلغى بقانون. وبالتالي تكون ما عادها من تكاليف جائز التقويض بفرضها من السلطة التشريعية إلى التنفيذية عن طريق اللوائح والقرارات.<sup>9</sup>

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.<sup>10</sup>

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 الأجرد به أن يبقى على التمييز بينهما، مع ضرورة التشدد في الالتزام بتسمية الأمور بسمياتها، والإبقاء على فكرة التقويض من قبل السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية في عملية تحديد معدلات الرسوم وتعديلها وإلغائها وتحديد الخدمات الخاضعة لها، وذلك من منطلق الاتصال المباشر من قبل السلطة التنفيذية بمواطن تقديم الخدمات وأهميتها وتحديد تكاليفها، 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 تماสها المباشر مع المواطنين أكثر من السلطة التشريعية.

<sup>8</sup> - راجع في ذلك : محمد عباس محزي ، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 172 .

<sup>9</sup> - حيث نصت تلك المادة على أنه ( لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديليها أو إلغاؤها إلا بقانون ) .

<sup>10</sup> - إذ نصت تلك المادة في البند 1 منها على أنه ( لا تفرض ضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون ) .

وذلك - في اعتقادي - أفضل وأكثر مشروعية من أن يتم تطبيق بعض الضرائب بسمى الرسوم لأي سببٍ أو لأي دافعٍ كان، مثل تسمية الضرائب الجمركية بالرسوم الجمركية، وضريبة الترکات برسم الأيلولة أو الانتقال.<sup>11</sup>

ومبرر ذلك أن الشعوب ناضلت لعقودٍ طويلةٍ 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، ليقرر هو تلك الضرائب والنفقات.<sup>12</sup>

#### المطلب الثاني:

#### أهمية التمييز بين الضريبة والرسم على الصعيد التطبيقي

تجدر الإشارة إلى أن المواطن العادي قد لا يدرك خصورة هذا التمييز، لأنّه 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 المتنعم بمستوى متقدم من الثقافة والوعي بشكلٍ عام، والوعي القانوني والمالي بشكلٍ خاص، يدرك أهمية دفع الضرائب، كمساهمة منه في تحمل الأعباء العامة في المجتمع، وتباين ذلك عن تسديده لمبلغ معين كرسم، يتوجب أن يحصل لقاء دفعه على منفعةٍ خاصة من جهة عامة. وسنورد أهمية هذا التمييز تطبيقاً من خلال مثالين عمليين

<sup>11</sup> - وقد لاحظ الكثير من الفقه وجود حالة تطبيق الضرائب ببعض الرسوم مثل :

- د. فوزي عطوي : المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبـي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 126

- ابو اليزيد على المتiti: الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية 1975، ص 17 وما بعدها .

<sup>12</sup> - حيث كان الشعب البريطاني هو أول من استطاع أن يتحقق 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 حتى إجازة مجلس النواب البريطاني لفرض أي ضريبة، ثم وبعد عدة سنوات تم تطبيق هذا الاتجاه بخصوص ما ي يريد الملك إنفاقه أيضاً، لتسبير 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 فرع أول، أما الفرع الثاني فنتحدث فيه عن رسم الإنفاق الاستهلاكي في سوريا.

#### الفرع الأول: الرسوم الجمركية :

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

وإذا تم الرد على ما سبق ذكره، بأنه يمكن اعتبار ما يسده المكلف من تعريفة جمركية إنما له مقابلٌ خاصٌ 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) والسائلين في غالبية دول العالم، وللذين سنتراولهما تباعاً كما يلي :

#### أولاً- نظام رد الضريبة:

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 السابقة 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 السابقة سدادها على سلعٍ عندما يتم تصديرها للخارج أو تحميelaها على السلع و الخدمات التي يتم تصديرها للخارج

سواءً صدرت بحالتها أو أدخلت في سلٍع أو خدماتٍ أخرى بما لا يجاوز الرصيد الدائى<sup>١٣</sup>.

مع الأخذ بالاعتبار أن الضريبة المقصودة في الفقرة السابقة من دليل رد الضريبة المصري هي الضريبة على القيمة المضافة، وبالتالي فإننا نلاحظ أن الضريبة التي سبق وسددها المكلف المسجل لدى الإدارة الضريبية المصرية المختصة بتحصيل تلك الضريبة يمكنه استردادها - وضمن شروط حدتها المشرع الضريبي المصري - في حال تم تصدير السلع والخدمات التي كانت محملةً بذلك 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 تُرد له الإداره الضريبية ما سبق وسدهه أصلًا من ضريبة غير مباشرة.

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

**ثانياً- نظام البضائع العابرة (الترانزيت):** وهو نظام عبور يطبق على الأشخاص والبضائع. ويعنينا بصدق هذا البحث أن ننطرق فقط إلى نظام عبور البضائع، حيث تعفي الإداره الضريبية لدولةٍ ما من الضرائب الجمركية البضائع العابرة مروراً في إقليمها بغاية الوصول إلى إقليم دولةٍ أخرى دون أن تفرغ أيًا 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

<sup>١٣</sup> - 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 الإداره المركزية لمساعدة المسجلين ، الإداره 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 آلية معينة وإجراءات محددة ضمن نصوص هذا القانون، على نحو يضمن علم الدولة السورية - بموجب بيان جمركي تفصيلي - بكل ما يتعلق بذلك البضائع العابرة لحدودها، يؤدي إلى إعفاء تلك البضائع من الرسوم الجمركية، وذلك سواء عند دخولها الحدود السورية من بلد المصدر أو عند خروجها نحو بلد المقصود أو نحو دولة مجاورة لسوريا. 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 وخروجًا عبر الحدود السورية، وبالتالي هذا يعني تحمل مالك هذه البضائع أو وكيله القانوني رسوماً جمركيةً مزوجة في كل دولة تمر بضائعاً عبرها. ولكن ما يحصل هو العكس، حيث - وكما استقر الفقه و القانون - تعتبر تلك البضائع معفاةً من أي تعريفٍ جمركيٍّ سواءً عند دخولهاإقليم الدولة أو خروجها منه، وهذا يؤكد أيضاً أن التعريفات الجمركية ما هي إلا ضرائب غير مباشرة تفرض وبُعْقى منها حسب سياسة الدولة المالية والضرورية، وحسب مقتضيات تشجيع التجارة الدولية.

#### الفرع الثاني: رسم الانفاق الاستهلاكي:

تم فرض رسم الانفاق الاستهلاكي في سوريا لأول مرة بموجب المرسوم التشريعي رقم (61) لعام (2004)، وذلك بعد سلسلة طويلة ومتتابعة 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) وغيرهما، حيث تضمن المرسوم (61) فرض رسومٍ - على حد زعم المشرع - على بعض الخدمات المحددة فيه وعلى البضائع المنتجة محلياً والمستوردة للاستهلاك المحلي، إلا ما استثنى منها بنصٍ خاص، وبعد سنة واحدة فقط من صدور ذلك المرسوم تم تعديله بموجب المرسوم التشريعي رقم (41) لعام (2005). ثم طرأت عليه تعديلاتٌ واستثناءات متتالية، منها التعديل الوارد بـالقانون رقم (23) لعام (2011) والذي اقتصر مضمونه

على تعديل بنود الجدول رقم (١) الملحق بالمرسوم (٤١) والمتضمن الخدمات والسلع الخاضعة لرسم الإنفاق الاستهلاكي. وبعد ذلك صدر المرسوم التشريعي رقم (٩) لعام (٢٠١٤)، الذي أدخل تعديلاً وحيداً على المادة (٥) من المرسوم (٤١) لعام (٢٠٠٥) بإخضاع السيارات الكهربائية الحديثة لهذا المرسوم، وأخيراً كان صدور المرسوم التشريعي رقم (١١) لعام (٢٠١٥) الذي أنهى العمل بحسب المادة (١٦) منه بالمرسوم رقم (٦١) وكافة تعديلاته.

وبالرجوع إلى جميع المراسيم والقوانين سالف الذكر نلاحظ أن ما تضمنته في نصوص موادها ما هو إلا فرضٌ لضرائب غير مباشرة، تصب على أوجه إنفاق المواطن لدخله سواءً على السلع أو الخدمات، وما هي إلا خطوة 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 تصريح رسمي له في كلمة افتتاحِ المؤتمر تحت عنوان (الضريبة على القيمة المضافة، عرض وتجارب) عام ٢٠٠٨ في دمشق، أن سوريا سوف تطبق الضريبة على القيمة المضافة كضريبة غير مباشرة اعتباراً من عام ٢٠١٠ وأن هذه الضريبة سوف تحل محل اثنا عشر رسمًا وضريبة مطبقة حالياً في سوريا ومنها وأهمها رسم الإنفاق الاستهلاكي. على لسان وزير المالية آنذاك<sup>١٤</sup>.

واستناداً إلى هذا التصريح الرسمي المهم والخطير من خبير مالي ومسؤول حكومي في الدولة السورية آنذاك، نستنتج أن رسم الإنفاق الاستهلاكي بشكلٍ أو باخر ما هو إلا ضريبة غير مباشرة، لأنه لا يستقيم - في ظل اختلاف أهداف وقواعد وأليات كلٍ من الضريبة والرسم - أن يستبدل أحدهما بالآخر.

<sup>١٤</sup> - نقلأً عن موقع سيريانديز السوري . على الرابط : [http://www.syriandays.com/index.php?page=show\\_det&id=11644](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 نعرف 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 وضع الدستور السوري عندما أنشئت مهمة فرض الضرائب بمجلس الشعب، فهي انطلقت من مبدأ فصل السلطات، ومن منحى أهمية الضرائب كإيراد مهم وخطير يلتزم الأفراد بتسديدها. لذا فإن تكليف غالبية الدساتير للبرلمانات، بوضع وإقرار الضرائب على الشعب، لم يكن اعتباطياً، وإنما استهدف حصول التشاور الشعبي بين ممثلي قات الشعب المختلفة، ودراسة الطاقة الضريبية لأفراده، على نحو 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 وتعتمد其aها حيازة سلطةٍ واسعةٍ في فرض و تعديل الرسوم والغائتها كييفما شاعت، دون الرجوع إلى السلطة التشريعية كممثلةٍ عن الشعب، وفي المحصلة فإن ذلك يشكل خطراً جسیماً 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 .

### الخاتمة:

في ظل مجتمعاتٍ تتكامل فيها سلطات الدولة الثلاث، التشريعية والتنفيذية والقضائية، على الرغم من تطبيق مبدأ فصل السلطات كمبدأ دستوري عام يطبق في جميع دول العالم وعلى درجات مقاوتة فيما بينها، فإن الحاجة إلى ضبط اختصاصات وصلاحيات كل سلطةٍ تبدو واضحةً وملحةً، خصوصاً 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 وواضحة، وفي النهاية يستلزم تطبيقاً 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 تتحصر أهميته في مجال الدراسات القانونية والمالية فحسب، بل قد ينبع 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 سوريا وغيرها من الدول النامية ومبطنة في ثوب الرسوم، مثل رسم الانتقال على الترکات 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- خلل العقود الأخيرة هناك تراجع 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 و اختصاصاته وبين صلاحيات و اختصاصات 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 وأجل 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 والمقترنات :**

1- ضرورة استخدام المصطلحات المالية والقانونية في محلها وموضعها الحقيقي، بحيث يجب أن تسمى تلك الفرائض المالية بسمياتها، حتى يتمكن مجلس الشعب من مراقبة الأباء 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 إداريٍّ كفءٍ، وموظفين على مستوى من القدرة والتخصص، بحيث يمكنهم من التعامل مع المكلفين بمختلف شرائحهم وفئاتهم، والتوصل إلى حق الدولة بعدلةٍ وشفافيةٍ دون زيادةٍ أو نقصان .

3- خلق نوع من التوعية القانونية والمالية، والعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي لدى الأفراد، حتى لا يتعامل المكلف مع مدراء إدارات الضرائب وجُبائِها على أنهم ملائكة الموت، بل يسدد التزاماته المالية وهو مقنع تمام الاقتاع بأن ما دفعه سيعود عليه بالخير والنفع سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر.

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

5- السعي نحو اللحاق بركب الدول النامية المجاورة في فرض الضريبة على القيمة المضافة، رغم صعوبات تطبيقها ومشكلاتها، وذلك لما فيه من حل جذري لإشكالية خلط الضرائب غير المباشرة بالرسوم من جهة، وللاستفادة من المزايا الكثيرة التي تتحققها 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 وفقت في خط سطر علمي مفيد ولازم في صفحات علم القانون المالي والضريبي، الذي يحتاج باستمرار إلى متابعة تطوراته وتغيراته .

----- والله ولي التوفيق -----

**المراجع:**

1. ابو اليزيد علي المتيت: الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية 1975.
2. - د.عادل أحمد حشيش : أساسيات المالية العامة، دارالنهضة 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. عصام بشور: المالية العامة التشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، 1995 .
5. - د. فوزي عطوي : المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحليبي الحقوقية، بيروت ،2003
6. د. محمد عباس محزي : اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
7. د. محمد سعيد فرهود : مبادئ المالية العامة (الجزء الأول)، مديرية الكتب 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 الإنترت على الرابط :
  12. <http://www.amcham-egypt.org/ETS/retax.pdf>
  13. قانون جبائية الأموال العامة المنصوص الوارد ضمن المرسوم التشريعي رقم 341 لعام 1956
  14. المعجم الوسيط ، الطبعة الثانية ، الجزء الأول، ص 537 .
-