

استدلال المحكمة الدستورية الكويتية في التمييز بين الرسم والضريبة "دراسة تحليلية نقدية في ضوء أحكام المحكمة الدستورية الكويتية"

الدكتور/ إبراهيم محمد الحمود
قسم القانون العام
كلية الحقوق - جامعة الكويت

ملخص:

من خلال الغاية والهدف تستدل المحكمة الدستورية الكويتية على اعتبار الاستقطاع المالي المفروض على الأراضي الفضاء غير المبنية بأنه رسم، وتضيف المحكمة الدستورية بأن الرسم يحقق مصلحة اجتماعية ملحة تسهم في حل مشكلة عدم توافر الأراضي اللازمة للإسكان، ومن ثم فإن هذا الهدف يبرر الرسم ولا يؤثر على الملكية الخاصة.

إن الأوصاف التي أطلقتها المحكمة الدستورية على هذا الاستقطاع المالي تؤكد بأن الضريبة على رأس المال ذات هدف اجتماعي، ومن ثم فإن بيان حدود التمييز بين الرسم والضريبة مسألة في غاية الأهمية لاختلاف أدوات وضعهما والآثار المترتبة عليهما.

تقديم وتقسيم:

في مناسبات ثلاث كررت المحكمة الدستورية الكويتية وصف الرسم على الاستقطاع المالي المفروض عن كل متر من القسيمة أو قسائم السكن الخاص المملوكة لشخص واحد بالنسبة إلى المساحة الزائدة على خمسة آلاف متر مربع منها متى كانت جاهزة للبناء.

ففي الأحكام أرقام (١١) لسنة ٢٠٠٥ بجلسة ٢٩/٥/٢٠٠٦ و (٩) لسنة ٢٠٠٩ بجلسة ٢٦/٥/٢٠١٠ و (٩) لسنة ٢٠١٧ بجلسة ٢٧/٦/٢٠١٨، ذهبت المحكمة الدستورية إلى أن هذا الاستقطاع المالي يعتبر رسماً وهو من التكاليف المالية التي يجوز للمشرع فرضها على رأس المال في إطار الدستور، وتؤكد هذه الأحكام بأن هذا الرسم دفعت إليه ضرورة اجتماعية ملحة، وهو بحسب طبيعته والضرورة التي أملتته والغرض منه الذي يسعى ويهدف إليه المشرع لا يصدق عليه وصف ضريبة، وبالتالي لا يكون من شأن فرضه أن يصيب حق الملكية الخاصة في

جوهره بما يؤدي إلى زواله كلية أو يعدم جل خصائصه، كما أنه لا يمثل أي اعتداء على حق الملكية في هذا الخصوص.

وتضيف المحكمة في مسيات أحكامها بأنه من سلطة المشرع أن يحمل مالك الأرض بعبء هذا الرسم، وهذا ليس له صلة بحق المالك في التصرف في ملكه، وليس من شأنه الحد من هذا الحق الدستوري، ولا يمثل أي اعتداء على حق الملكية أو تعارض مع حق المالك الدستوري في التصرف في ملكه.

وتؤكد المحكمة بأن هذا النص لا ينطوي على إخلال بمبدأي العدالة الاجتماعية والمساواة، بحسبان استهداف المشرع من هذا الرسم إيجاد حل لمشكلة الإسكان تحقيقاً لمصلحة عامة روعي فيها التوازن بين صالح الجماعة وحق المالك، فضلاً عن أن هذه القاعدة القانونية التي نظمها هي قاعدة موحدة بالنسبة إلى جميع الملاك المتماثلين في الظروف بغير تمييز بينهم.

في حقيقة الأمر والواقع تعتبر الرسوم والضرائب من أهم صور الاستقطاعات المالية الجبرية، إذ بمناسبتها تلجأ الدولة بما تملكه من سيادة وسلطة في تقريرها كفريضة مالية وفي تحصيلها كمورد للخزانة العامة أو كوسيلة لتحقيق برنامج من البرامج الاقتصادية أو الاجتماعية التي تسعى إلى تحقيقها.

وعلى الرغم من عناصر التمييز المختلفة بين الرسوم والضرائب فكثيراً ما يتم الخلط بينهما، وقد يكون من المستغرب - حقاً - أن يطلق المشرع على بعض الضرائب مسمى الرسوم أو العكس رغم التمييز الواضح بينهما، ويكون مستغرباً أكثر أن يصف القضاء الضرائب بوصف الرسوم.

وفي القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم ٨ لسنة ٢٠٠٨ في شأن استغلال القسائم والبيوت المخصصة لأغراض السكن الخاص، نصت المادة الأولى منه على أنه: «إذا زادت مساحة قسيمة أو قسائم السكن الخاص غير المبنية المملوكة لأحد الأشخاص الطبيعيين في أي موقع وفي أي مشروع يتضمن قسائم مخصصة لأغراض السكن الخاص سواء أكانت هذه القسائم في موقع واحد أم في مواقع متعددة وفي مشروع واحد أم في مشاريع متعددة، على خمسة آلاف متر مربع في مجموعها، فرض على كل متر مربع يجاوز هذه المساحة رسم سنوي مقداره عشرة دنانير كويتية».

ولا تعتبر القسيمة مبنية وفقاً لأحكام هذه المادة إلا إذا بلغت مساحة البناء مائتي متر مربع (٢٠٠ م^٢) أو عشرين في المائة (٢٠٪) من مساحة القسيمة أيهما أكبر.

ولا تسري أحكام الفقرتين السابقتين على المساكن الخاصة التي تقام على أراض تزيد مساحتها على ما هو منصوص عليه فيها مهما بلغت، ما دام لم يصدر من بلدية الكويت قرار بتنظيمها وفرزها إلى قسائم متعددة، أو ما دام قد صدر قرار من البلدية بدمجها.

وفي هذا القانون أطلق المشرع مصطلح الرسم على استقطاع مالي يعتبر ضريبة، على الرغم من أن هذه الضريبة أتت مخالفة لأحكام الدستور.

ويلاحظ أن المشرع وهو في سبيل تحقيق هدف اجتماعي يتمثل بكون رقعة الأراضي الفضاء التي يملكها القطاع الخاص في الكويت محدودة المساحة، الأمر الذي يترتب عليه ارتفاع متصاعد في الأسعار إزاء زيادة الطلب عليها لمواجهة احتياجات التوسع العمراني المضطرد لأغراض السكن الخاص، مما يحدو بملك هذه الأراضي إلى الاحتفاظ بها مدداً طويلة دون استغلال على سبيل المضاربة للإفادة من أعلى سعر ممكن عند التصرف فيها بالبيع، وكلما قل المعروض منها للبيع زاد سعرها، وتضاعف العجز عن شرائها وتراخت أسباب النهضة العمرانية واستحكمت ضائقة الإسكان، لعدم تمكن ذوي الدخل المحدود من تملك هذه الأراضي بأسعار ميسرة ومعتدلة لإقامة مبان عليها، وعدم استغلالها بالبناء^(١).

وفي هذا الصدد تذهب المذكرة الإيضاحية للقانون إلى القول بأنه: «ولا سبيل إلى تفريغ كربة المواطنين وتخفيف معاناتهم من هذه المشكلة إلا بسن تشريع يفك احتكار ملاك الأراضي غير المستغلة التي يتمسكون بالاحتفاظ بها، وحجبها عن التداول بقصد رفع أسعارها واستثمارها في سوق العقارات، ويحجمون عن بيعها لمجرد المضاربة بمرور الزمان على حساب إرهاب ذوي الحاجة وتعجيزهم عن سد هذه الحاجة، ويحملهم على التصرف فيها لمن يستغلها بالبناء أو على استغلالها بأنفسهم بالبناء عليها لتحقيق منفعة تعود على جميع المواطنين.

من أجل ما تقدم أعد هذا الاقتراح بقانون بفرض رسم سنوي على القسيمة أو قسائم السكن الخاص المملوكة للشخص الواحد والتي يزيد مجموع مساحتها على خمسة آلاف متر مربع متى كانت جاهزة للبناء، وقدّر هذا الرسم بنصف دينار عن المتر المربع الواحد. وبمقتضى القانون رقم ٨ لسنة ٢٠٠٨ المعدل للقانون رقم ٥٠

(١) المذكرة الإيضاحية للقانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤، الكويت اليوم، العدد ١٦٧- السنة الأربعون، وكذلك العدد رقم ٨٥٩، السنة الرابعة والخمسون.

لسنة ١٩٩٤، عدّل سعر الضريبة من نصف دينار إلى عشرة دنانير كويتية عن كل متر مربع يزيد على خمسة آلاف متر مربع.

وفي واقع الأمر وحقيقته تقتضي الدراسة التمييز بين الرسوم والضرائب، ومن ثم التكييف القانوني للاستقطاع الذي استحدثه القانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٩٤ والمعدل بالقانون رقم ٨ لسنة ٢٠٠٨، وتحديد معنى الجبر أو الإكراه كسمة مميزة للرسوم والضرائب عن غيرها من صور الاستقطاعات المالية.

ويعتبر عنصر الجبر من العناصر المميزة للرسوم والضرائب، ويتضمن الرسم عنصر الإكراه إذ يستوجب على الأفراد دفع المبالغ النقدية عند طلب الخدمة، ويبرر عنصر الإكراه في إطار استقلال الدولة والهيئات العامة الأخرى في وضع النظام القانوني للرسم من حيث بيان مقداره وتحديد طرق تحصيله، إلا أن عنصر الجبر أثار - ولم يزل يثير - الجدل بين فقهاء القانون المالي في تحديد معناه، على الرغم من أن الرسم يدفع جبراً بواسطة الفرد مقابل الحصول على الخدمة الخاصة التي يتلقاها من جانب الدولة أو الهيئات العامة، فالرسم يفرض بقواعد قانونية لها صفة الإلزام، تجبر الفرد على دفعه إذا ما تقدم بطلبه لإحدى الإدارات أو الهيئات العامة، ويكون تحديد قيمة الرسم بمقتضى هذه القواعد القانونية، معبراً عن إرادة الدولة، ولا سبيل أمام الفرد إلا أن يخضع لمضمون تلك الإرادة^(٢).

ويتحقق الإكراه المادي في حالة ما إذا كان الفرد مجبراً على طلب الخدمة ولا خيار له في طلبها من عدمه، كما هو الشأن في الرسوم القضائية؛ إذ إن الالتجاء إلى المحاكم حتمي لانفراد الدولة بهذا المرفق، ومتى لجأ الفرد إلى القضاء تحتم عليه دفع الرسم، فالإكراه هنا قانوني.

كما يتحقق الإكراه القانوني فيما ينص القانون على إلزام الأفراد بالحصول على خدمة خاصة ودفع الرسم المقرر عليها، فالقانون يلزم الأفراد بالتطعيم الإجباري ويقرر في الوقت نفسه الرسم المقابل لهذه الخدمة، فالفرد في هذه الصورة لا يتمتع بحرية الاختيار في الحصول على الخدمة أو في عدم الحصول عليها وإنما عليه الحصول عليها طبقاً للقانون، وعليه الالتزام بدفع الرسم المقابل لها طبقاً للقانون أيضاً.

والإكراه قد يكون معنوياً ويتحقق ذلك في حالة ما إذا كان الحصول على الخدمة

(٢) د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، ١٩٧٤، ص ١٤٦، في الفقه الفرنسي:

Picard J-F., *Frances Publiques*, Litec, 2009.

متروكاً إلى رغبة الأفراد أنفسهم دونما إجبار من القانون في طلب تلك الخدمة، فالفرد في هذه الحالة يكون حراً في طلب الخدمة من عدمه، فإن قام بطلبها دفع الرسم المقرر وإن لم يطلبها لا يلتزم بأداء الرسم.

والواقع أن أساس الإكراه في الرسم يكمن في حالة الضرورة التي تجعل الفرد يلجأ إلى طلب الخدمة من المرفق العام؛ لما قد يترتب عن التخلف من وقوع الفرد تحت طائلة العقاب بموجب القانون. وعليه ففي جميع الأحوال يجب أن لا ينصب النقاش حول الاختيار في طلب الخدمة، فحيث إن لا خدمة بلا رسم فإن الصفة الإلزامية للرسم واضحة لا محل للنقاش بشأنها. إضافة إلى ذلك فإن هذا القدر من الخيار لدى دافع الرسم والذي يثير الجدل بشأنه يتمتع به دافع الضريبة، وهو ما يثير جدلاً بشأنه، فالمكلف بالضريبة الذي لا يريد أن يدفعها ليس عليه إلا أن يمتنع عن التصرف الموجب لفرضها، فالذي لا يريد دفع ضريبة الدخل عليه أن لا يحقق أرباحاً^(٣).

أما في الضرائب فإنها تفرض وتحصل باعتبارها عملاً من أعمال السلطة العامة، فالنظام القانوني للضريبة هو من أهم الاختصاصات الأصلية للدولة، ومن التعبير عن سيادتها أو الواقع أن عنصر الجبر في الضريبة من أهم العلامات المميزة لهذا الاستقطاع المالي، فالضريبة في العصر الحديث فريضة تحصل من الأفراد جبراً عنهم بعد أن كانت قديماً مساهمة اختيارية من جانب الأفراد في النفقات العامة أو ثمناً لخدمات تؤديها الدولة^(٤).

إن نوع الضريبة والشخص الخاضع لها ووعائها وسعرها والإجراءات القانونية المتعلقة بربطها وتحصيلها، كل ذلك يتم طبقاً لإرادة المشروع. وبالتالي فلا بد من قانون بالمعنى الضيق يصدر بالضريبة إنشاء وتعديلاً وإلغاء حتى يفرض على الأفراد احترامها في كل حالة من حالات فرضها^(٥).

وبديهي أن السلطة التي تملك التشريع هي التي تتولى إصدار هذا القانون، فالبرلمان أو السلطة التشريعية هي المختصة بإصدار القواعد القانونية المتعلقة بتفصيلات التشريع الضريبي، ويترتب على ذلك أن العلاقة بين الدولة والأفراد فيما

(٣) د. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ١٩٦٤، ص ١٣٧، في الفقه الفرنسي: Blance J. et Moraud J-c, la taxe professionnelle, L.G.D.J., 2000.

(٤) د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، ١٩٨٩، ص ٢١.

(٥) Du Marais B., Droit de la régulation économique, Dall02, 2003.

يتعلق بموضوع الضرائب ليست بالعلاقة القائمة على الاتفاق أو التعاقد، وإنما هي علاقة مركبة تقوم على خضوع الأفراد جميعاً بناءً على رابطة التضامن الاجتماعي فيما بينهم لسيادة الدولة التابعين لها، وهذا الخضوع هو الذي يعطي الدولة حق إلزامهم بدفع الضريبة التي تخاطب كلاً منهم، ونظراً لحساسية الالتزام الضريبي وخطورته بالنسبة للفرد، حيث تقتطع الضريبة جزءاً من الدخل أو الثروة، وقد تكون قيداً على الاستهلاك أو الاستثمار، فإن البرلمان المعبر عن موافقة الأفراد المحكومين، هو الذي يتصدى عادة لعملية التشريع، فتصدر القوانين الضريبية إذن محققة من خلال موافقة البرلمان أو ممثلي الأمة عليها، الضمانة الكبرى للأفراد ضد تعسف الحكومة أو السلطة التنفيذية. وإذن فلا يمكن فرض الضريبة بلائحة أو بقرار إداري وإنما لابد من قانون يصدر بها كما أشرنا. ودراسة التطور التاريخي لنظام الضرائب في الكثير من الدول كإنجلترا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية وغيرها، تشير إلى الكفاح من أجل تقرير هذا المبدأ الدستوري الهام الذي نراه اليوم في كافة دساتير الدول مقررراً حق البرلمان في نظر قوانين الضرائب ومناقشتها والموافقة عليها قبل إصدارها^(٦).

ومن أهم نتائج عنصر الجبر والإكراه في الالتزام الضريبي أن الدولة تتمتع بحق الامتياز على أموال المدين، وتستطيع أن تنفذ مباشرة بالطريق الإداري استيفاء لدينها. وهذا طبيعي لأن الضريبة تمثل بالنسبة للدولة المورد الأساسي الذي تعتمد عليه في تمويل نفقاتها العامة، وهذه الحقيقة هي التي تفرق الضرائب عن غيرها من صور الإيرادات العامة كالرسوم من ناحية، ومن الإيرادات العامة الاختيارية كالضمان العام والقروض الاختيارية من جهة أخرى.

إشكالية البحث :

يثير البحث مجموعة من الأسئلة لعل أولها يكمن في ضرورة التمييز بين الرسم والضريبة، فما هو الرسم؟ وما هي الضريبة؟ وما هي المعايير في التمييز بينهما؟ إن السؤال المهم كذلك هو في بيان التكييف القانوني للاستقطاع المالي الذي قرره المشرع في القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (١٨) لسنة

(٦) د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق ص ١٦٠، ١٦١، في الفقه الفرنسي انظر:

Dussart V., Finances Publiques, 13 éd. Paradigme Publications universitaires, 2012.

٢٠٠٨، بفرض مبلغ من النقود سنوياً مقداره عشرة دنانير كويتية عن كل متر مربع إذا زادت مساحة العقار على خمسة آلاف متر مربع.

وهل يُعد هذا المبلغ رسماً؟ أم هو في حقيقته ضريبة على رأس المال انطوت بالاعتداء على حق الملكية الخاصة؟ وهل يمكن في النظام القانوني الكويتي تحديد الملكية الخاصة؟

أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في أن المشرع في دولة الكويت يخلط كثيراً في التمييز بين مسميات الاستقطاعات المالية الجبرية، ومن ثم يرتب نتائج تخالف حقيقة الأسماء ومدلولاتها القانونية، فيجئ كثيراً إلى استخدام مصطلح (الرسم) بدلاً من (الضريبة)، وقد يكون السبب هو الخشية من ردة الفعل إن استخدم مصطلح الضريبة في دولة غنية كالكويت تعتمد أساساً على مبيعات النفط في تحقيق الإيرادات العامة.

إننا في هذا البحث سنسلط الضوء على هذه المسميات، ونميز بينها من حيث النظريات القانونية، ثم نقوم بتحليل الاستقطاعات المالية المفروضة على الأراضي الفضاء، وبيان حقيقة تكييفها القانوني.

موضوع البحث :

يتناول البحث بشكل تحليلي وبتأصيل علمي التمييز بين الرسم والضريبة، ومدى توافق أحكام المحكمة الدستورية محل الدراسة لنظرية التمييز هذه، مع بيان حقيقة الاستقطاع المالي المفروض على الأراضي الفضاء، وهل هو رسم أم أنه في حقيقته ضريبة وإن سمي رسماً؛ ذلك أن العبرة بالأسماء لا بالمسميات، وأن العبرة بالمعاني لا بالمباني.

إن حق الملكية الخاصة من الحقوق الدستورية، وكذلك حق الدولة في فرض الضرائب من الحقوق الدستورية، وفي مجال الحقوق الدستورية يتعين التوفيق بين هذه الحقوق وعدم طغيان حق دستوري على آخر لتساويهما في المشروعية.

غاية البحث (أهدافه) :

يهدف البحث إلى تحديث مفاهيم المصطلحات القانونية القريبة من بعضها مع ضبطها بحسبان اختلاف النتائج والآثار لكل منها، فالرسم ليس كالضريبة لا من جهة فرضه وتشريعه ولا من حيث محدداته وحدوده وآثاره ومنازعاته.

إن القضاء الدستوري ليس قضاءً عادياً فهو يفسر نصوص الدستور في معرض

الرقابة على دستورية القوانين، ومن ثم فإنه يعطي مفاهيم وتعريفات دقيقة لنصوصه قد يترتب عليها تغيير إرادة واضعي الدستور في تحديد المراد منها.

إننا في هذا البحث نسعى إلى تحديد حقيقة الطبيعة القانونية لهذا الاستقطاع المالي المستحدث بالقانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (١٨) لسنة ٢٠٠٨، وهل هو فعلاً رسم أم أنه ضريبة، فإن كان ضريبة فإنه يتعين عدم اعتدائه على الحق من الملكية الخاصة، وإن كان رسماً فإنه من الواجب التقيد بحجم المنفعة الخاصة التي تعود على دافع الرسم الذي يسمى المنتفع، مقارنة بدافع الضريبة الذي يسمى بالممول.

منهجية البحث :

لقد اخترنا المنهج التحليلي الوصفي لهذا البحث بحسبان وجوب التأصيل النظري لنظرية الرسم والضريبة، ثم بيان الواقع العملي في التطبيق الذي نظمته المشرع للاستقطاع المالي المفروض على الأراضي الفضاء متى زادت مساحتها عن (٥٠٠٠) متر مربع، وأن تحليل عبارات أحكام المحكمة الدستورية محل البحث تقتضي منا بيان مواطن الفساد في الاستدلال الذي انتهجته المحكمة، والوقوف على الخطأ في تطبيق أحكام الدستور، وعدم توفيق المحكمة الدستورية في إعادة التوازن بين الحقوق الدستورية المتساوية في مدارج المشروعية.

خطة البحث :

لقد اتبعنا في هذا البحث الخطة الآتية :

الموضوع

ملخص

تمهيد وتقسيم

إشكالية الدراسة

أهمية البحث

موضوع البحث

غاية البحث

منهجية البحث

خطة البحث

المبحث الأول : المستفيد والممول

المبحث الثاني : تقييم الاستقطاع المالي المستحدث

الخاتمة

أولاً: النتائج

ثانياً : التوصيات

قائمة المراجع العربية

قائمة المراجع الأجنبية

تقسيم البحث :

وإذا كان الإكراه يميز الرسوم والضرائب معاً عن غيرهما من الاستقطاعات المالية التي تحصل عليها الدولة، فإن المنفعة الخاصة التي تعود على دافع الرسم هي التي تميزه عن الضريبة، فدافع الرسم مستفيد، في حين أن دافع الضريبة ممول؛ ذلك أن تحديد صفة دافع الرسم ودافع الضريبة تقودنا إلى تقسيم الاستقطاع المالي الذي حدده القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ في شأن استغلال القسائم والبيوت المخصصة لأغراض السكن الخاص.

المبحث الأول : المستفيد والممول

المبحث الثاني : تقييم الاستقطاع المالي المستحدث

المبحث الأول المستفيد والممول

الرسم هو المبلغ من النقود تقتضيه الدولة أو أحد أشخاص القانون العام جبراً من المستفيدين مقابل حصولهم على منفعة خاصة تحقق نفعاً عاماً. ومثال ذلك رسوم البريد، ورسوم التعليم والرسوم القضائية^(٧).

ويتشابه الرسم والضريبة من عدة وجوه، فكلاهما مبلغ من النقود، وكلاهما يفرض ويجبى جبراً^(٨)، وكلاهما يحقق المنفعة العامة، ولكن يختلف الرسم عن الضريبة في الغاية المرجوة من دفع المبلغ النقدي من قبل الملتزم من وراء هذا العمل، فالغاية في الضريبة تهدف لتحقيق المصلحة العامة دون سواها ولا وجود لمقابل خاص يحصل عليه الممول، في حين أنه في الرسوم يقوم المستفيد بدفع المقابل النقدي نظير حصوله على منفعة خاصة تعود عليه ويستأثر بها دون سواه، وإن كانت تلك المنفعة الخاصة تحقق النفع العام في المجتمع.

ويترتب على هذا الاختلاف الجوهرى بين الرسم والضريبة اختلاف في طبيعة دافع الرسوم عن طبيعة دافع الضريبة.

أ - وصف الملتزم بدفع المقابل المالي :

دافع الرسم يسمى بالمستفيد أو بالمنتفع، في حين أن دافع الضريبة يسمى بالممول أو المكلف؛ ذلك أن هدف دافع النقود في الرسم هو تحقيق المنفعة الخاصة من خلال الحصول على الخدمة الخاصة التي دفع المبلغ النقدي للحصول عليها بغض النظر عن تحقيق المنفعة العامة، فالمنفعة العامة في الرسم - وإن كانت الغاية الكبرى فرضها - قد تكون تغطية نفقة الخدمة المقرر عليها الرسم وحدها دون سواها، أي دون أن يكون الهدف هو الحصول على إيراد مالي ينفق منه على مجموع المرافق العامة في الدولة، بمعنى أنه لا يكون المراد هو تمويل الإنفاق العام في الدولة، كالرسوم البريدية التي يقصد منها الحصول على إيراد يغطي نفقة مرفق البريد. وقد

(٧) د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٤٧٦، في الفقه الفرنسي:

Albert (Jean- luc), finances publiques, Dalloz, 8^e éd, pp. 263.

(٨) د. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٥ ص ٣٧٧، في الفقه الفرنسي:

Dusson (Jacques) Finances Publiques, 15^e éd, Dalloz, col 20.

يكون الهدف من وراء فرض المقابل النقدي في الرسم هو تنظيم الحصول على الخدمة، فالرسوم القضائية يقصد منها إلى جانب تحقيق النفع الخاص المتمثل بتمكين المتقاضين من الحصول على حقوقهم، فإنها تهدف إلى تنظيم الولوج إلى مرفق القضاء دون إفراط وتعسف يترتب عليه رفع الدعاوى الصورية وإشغال القضاء بأمور ودعاوى يقصد من ورائها تضييع وقت القضاء وتعطيل الحقوق. وفي جميع الأحوال يحصل دافع المبلغ النقدي في الرسم على خدمة خاصة تحقق له نفعاً خاصاً يميزه عن غيره من الأفراد داخل المجتمع، لذا نطلق عليه مصطلح المستفيد أو المنتفع. فدافع رسم التقاضي مستفيد ومنتفع من القضاء، إذ سوف يتمكن من رفع الدعوى والحصول على حقوقه، ودافع رسم استخراج جواز السفر مستفيد ومنتفع من الحصول جواز سفر رسمي يستطيع بمقتضاه أن يسافر وينتقل بين المطارات وجميع المراكز الحدودية، ودافع رسم مزاولة مهنة المحاماة مستفيد ومنتفع من ممارسة المهنة وفتح المكتب واستقبال الموكلين والترافع والدفاع عنهم، ودافع رسم التطعيم ضد مرض معين مستفيد ومنتفع من وقاية جسمه وبدنه من شر الأمراض^(٩).

وفي جميع تلك الحالات يتحقق إلى جانب النفع الخاص، نفع عام يعود على المجتمع، ففي رسوم استخراج جوازات السفر يتحقق للمجتمع النفع العام من خلال تنظيم السفر والانتقال من وإلى الدولة، وفي رسوم مزاولة مهنة المحاماة يتحقق النفع العام من خلال اطمئنان المجتمع بأن من يزاوّل هذه المهنة تتوفر فيه الشروط والقدرات الفنية وإمكان الرجوع عليه إن أساء مزاولة المهنة أمام الجهة المسؤول أمامها إن كانت نقابة أو تنظيمًا معينًا، وفي رسوم التطعيم ضد الأمراض يتحقق النفع العام بوجود مجتمع صحي خال من الأوبئة والأمراض، فالنفع العام في الرسوم يتحقق حتماً بل هو المقصود أصلاً من وجود المرفق الذي يؤدي الخدمة التي يدفع المستفيد المقابل للحصول عليها، ولكن دافع المقابل النقدي هو المستفيد المباشر والمقصود من دفع الرسم^(١٠).

أما في الضريبة فلا مجال للحديث عن مستفيد أو منتفع، ولا وجود للنفع الخاص وإن تحقق عرضاً بهذه المناسبة، فالغرض من الضريبة هو تمويل الإنفاق العام بحسبانها إيراداً مالياً أساسياً ينفق منه على مختلف المرافق العامة في الدولة،

(٩) في الفقه الفرنسي: Picard (Jean- Francois) Finances publiques 4 éd litec, 2009

(١٠) في الفقه الفرنسي: Damarey (Stephanie), l'essentiel des finances publiques, gualion, coll. 2013.

بل يذهب الفقهاء إلى حد القول بأن العلاقة بين الضريبة والنفقات العامة من القوة بحيث يمكن اعتبار الإنفاق من أجل الصالح العام هو أساس الضريبة والمحدد لها^(١١).

فالدولة في فرضها للضريبة تهدف إلى إشباع الحاجات العامة، فهي تقيس حجم النفقات العامة وعلى هذا الأساس تقوم بتوزيع أعباء تمويل هذه النفقات العامة على المكلفين بأدائها كل بحسب قدرته التمويلية، بصرف النظر عن حصول دافع الضريبة على خدمة خاصة تحقق له منفعة خاصة، فالعبرة هي تحقيق النفع العام أي تغطية النفقات العامة، وباعتبارها أداة مالية يمكن استخدامها لتحقيق أغراض غير مالية^(١٢).

فقد يلتزم الممول بدفع مبالغ مالية طائلة كضريبة على دخله المرتفع، في حين أنه لا يحصل على أية منفعة ذاتية خاصة به مقابل ما يدفعه من ضرائب. فلو تصورنا أن شخصاً يمتلك عقارات وله دخل كبير ينتج من عقاراته، كما أن لديه أنشطة تجارية كثيرة يحصل منها على دخل كبير، إلا أنه شخص متواضع يسكن في خيمة في الصحراء وليست لديه سيارة يستخدمها في النقل، كما أن سكنه غير مزود بالكهرباء والماء ولكنه يعيش معيشة بسيطة جداً يعتمد على المياه من بئر قام بحفره وفي طعامه يعتمد على ما تنتجه غنمه، ولا يقوم هذا الشخص بالذهاب إلى المدينة بل يحضر إليه أصدقاؤه وأهله، فهذا الشخص يلتزم بدفع الضريبة على الدخل وعلى رأس المال، بحسبان ما يحصل عليه من دخل وما لديه من رأس مال وإن كان لا يحصل على منفعة خاصة في مقابل ما يدفعه من ضريبة، فالعلة هنا في دفعه للضريبة قدرته التكاليفية وليس المنفعة أو الاستفادة التي يحصل عليها نظير ما يدفعه من مقابل نقدي^(١٣).

وعلى العكس من ذلك، فإن الموظف البسيط الذي يسكن المدينة والذي لا يتعدى دخله الحد الأدنى اللازم للمعيشة لا يلتزم بدفع الضريبة على الرغم من أنه يستفيد كثيراً من الخدمات التي تقدمها الدولة، فهو يستخدم الطريق العام والشوارع الرئيسية، ويستفيد من وجود رجال الشرطة والأمن وينجز معاملاته أمام موظفين عموميين، وينتفع من الخدمات الموجودة كافة في المدينة، وعلى الرغم من ذلك كله فهو لا يعتبر ممولاً ولا مكلفاً بدفع الضريبة؛ حيث إن دخله يتحصل في حقيقة الأمر والواقع من

(١١) G. Jese, Cour elementaire de science des Finance et de la legislaion Financiere. Paris. 1931 P. 351.

(١٢) د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٣، ص ١٩٤.

(١٣) في الفقه الفرنسي: Desrameaux (Alexandre) finances, puf, coll, (euajor) 2013.

(١٤) في الفقه الفرنسي: Oliva (Eric) Finances publiques, 2 «éd. Sirey, coll, 2009.

الضريبة التي يقوم بدفعها التاجر وصاحب العقارات المتواضع الذي يسكن الصحراء^(١٤).

ب - انقلاب المستفيد إلى ممول :

إذا كان مناط الرسم هو الخدمة التي يحصل عليها المستفيد، وكان هدف الضريبة المساهمة في تحمل النفقات العامة للدولة، فإنه يترتب على ذلك أن يتحدد سعر الرسم على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها المستفيد، بينما يتحدد سعر الضريبة على أساس المقدرة التكلفية للممول^(١٥).

فقد تكون الاعتبارات الاجتماعية التي تسعى إليها الدولة تتوخى ذلك، أي أن الدولة ترمي إلى تحقيق اعتبار اجتماعي معين، فتحمل الخزنة العامة بعضاً من نفقات الخدمة، وإذا كان انخفاض مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة يثير جدلاً كبيراً بين فقهاء القانون المالي، فإن ارتفاع مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة يثير جدلاً كبيراً بين الفقهاء. فيذهب الرأي الراجح في الفقه إلى أن الزيادة في مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة تعد ضريبة مستترة أو مقنعة بغطاء الرسم^(١٦).

ففي واقع الأمر وحقيقته يعد شرط التناسب بين الرسم والخدمة من الشروط التي تقتضيها المبادئ العامة في القانون المالي بحسبان ذلك مما يحقق العدالة ويفرض المنطق، فإطلاق يد السلطة التنفيذية في تحديد أسعار الرسوم دون مراعاة تكلفة إنتاج الخدمة يؤدي إلى إهدار الحكمة التي توخاها المشرع الدستوري بقصر أمر تقرير الضرائب على التشريع بالمعنى الضيق دون سواء من الأدوات القانونية^(١٧)، الأقل درجة في سلم المشروعات، ومن الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تحديد الرسم هي التناسب بين مقدار الرسم وكلفة الخدمة المؤداة مقابلاً لذلك الرسم، ويتحقق ذلك التناسب إذا كانت حصيلة الرسم الكلية عن الخدمة مساوية أو تكفي تغطية كلفة المرفق

(١٥) د. إبراهيم الحمود، المالية العامة للدولة، مطبعة النهضة، ٢٠١٩/٢٠٢٠، ص ٢٧٠ وما بعدها.

(١٦) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق ص ٤٧٨، كذلك د. حسين خالاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ١٢.

(١٧) انظر المادة (١٣٤) من الدستور الكويتي، والمادة (١١٩) من الدستور المصري الملغي، كما أن المادة (٣٨) فقرة (٢) من الدستور المصري الحالي الصادر في عام ٢٠١٤ تنص 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"، وفي الفقه الفرنسي: Message H. Assemblée nation ale et les Lois de finances, éd de. Assemblée nation ale, 1996 at 2007.

العام الذي يتولى تقديم الخدمة. وإذا كان ذلك هو المبدأ العام فقد لا يتم عملياً احترام ذلك المبدأ، فقد يزيد مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة وقد يقل عنها^(١٨).

وإذا كان انخفاض مبلغ الرسم عن تكلفة الخدمة لا يثير جدلاً حوله، ويجد تبريره في الاعتبارات الاجتماعية التي تتوخى الدولة تحقيقها من خلال ذلك كما تقدم القول، كانخفاض مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة الصحية في الكويت فعلاً بالنسبة لغير الكويتيين، فإن ارتفاع مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة يثير الجدل بين كتاب المالية العامة، حيث لا يجوز لدى أغلبهم زيادة مبلغ الرسم عن كلفة الخدمة، وتعد الزيادة عندهم ضريبة مستترة أو مقنعة بغطاء الرسم، والواقع كما أسلفنا أن شرط التناسب بين الرسم والخدمة أمر تقتضيه مبادئ العدالة ويفرضه المنطق، فهو فضلاً عن ذلك يضع فيصلاً للفرقة بين الرسم والضريبة، كما أن تطبيقه يؤدي إلى تحقيق العدالة على أساس أن إطلاق يد المشرع المالي في تحديد مبلغ الرسم دونما اعتداده بكلفة إنتاج الخدمة يؤدي إلى الإفراط في رفع سعره توخياً لتحقيق ضرائب أو أرباح مستترة في طلبات الرسم من ناحية، كما أن هذا المسلك يؤدي إلى حرمان بعض المواطنين من ذوي الدخل المحدود أو المنخفض وهم الكثرة الغالبة من الانتفاع ببعض الخدمات، في حين يتمتع بها القادرون على الدفع من ناحية أخرى^(١٩).

ويذهب البعض الآخر من الفقهاء - وهم قلة - إلى أن من الجائز زيادة الرسم عن الخدمة، ويجد هؤلاء الكتاب تسويغاً لذلك في الرغبة في التقليل من طلب الأفراد على خدمات معينة لطبيعتها الخاصة أو لمحدوديتها، ويذهبون أيضاً^(٢٠) إلى أن الزيادة الحاصلة في مبلغ الرسم عن الخدمة لا تعد ضريبة مستترة أو مقنعة؛ حيث ينظرون إلى المنفعة مقابل تلك الخدمة رسمياً حتى إذا زاد عن نفقة إنتاجها ما دام هناك تناسب بين الرسم والمنفعة التي تعود على الفرد من تلك الخدمة، أو بعبارة أخرى فالتناسب المطلوب لديهم هو بين الرسم والمنفعة وليس بين الرسم والكلفة^(٢١).

(١٨) د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ٣٢، ٣٣، في الفقه الفرنسي: Bazile L.Y.S, les finances publiques 3e éd. puf, 2004.

(١٩) د. عبد الرؤوف الصافي. ص ٥٤، ٥٧، في الفقه الفرنسي: Bouthévillan C. et alii, les politiques budgétaires dans la crise, De Boeck, 2013.

(٢٠) د. حكمت الحارس وآخرون، ص ٢٠٠، ٢٠١. د. عادل حشيش، ص ٢٨١، ٢٨٢، في الفقه الفرنسي: Crucis H. N, Finances publiques Montchrestien, 2009, 2e édition.

(٢١) Grosclaude (Jacques) et Marchessou (philippe) droitl Fiscal général, 8 éd. Dall02, coll, 2011.

غير أن وجهة النظر الأخيرة لا تجد لها سنداً بين غالبية كتاب المالية العامة لسببين هما:

١ - ضرورة الأخذ بمبدأ القدرة على الدفع عند تحديد الرسم توكيلاً لتحقيق العدالة والمساواة بين الأفراد.

٢ - أن الإسناد إلى المنفعة بدلاً من الكلفة في تحديد الرسم يكتنفه صعوبات جمة، فالمنفعة التي تعود على الفرد من استهلاك خدمة معينة من الأمور التي لا يمكن قياسها حتى نصل إلى التناسب بينها وبين الرسم من ناحية، فضلاً عن الاختلاف الكبير بين ما يعلقه كل فرد من أهمية على استهلاك الخدمة ذاتها من ناحية أخرى^(٢٢).

وعليه فإن أمر التناسب بين الرسم والخدمة أمر ضروري، وأن الزيادة الحاصلة فيه تعد ضريبة^(٢٣).

أما سعر الضريبة فيتحدد بحسبان المقدرة التكلفة للممول، ومما لا شك فيه أن الضرائب تعتبر من أهم الموارد المالية للدولة في العصر الحديث، وتمثل في الوقت نفسه أهم الأعباء المالية على الممولين، وتقتضي اعتبارات العدالة والتوفيق بين مصلحة الخزنة العامة ومصلحة الممولين ضرورة مراعاة المقدرة التكلفة للممول.

ويرجع الفضل إلى آدم سميث^(٢٤) في إرساء فكرة المقدرة التكلفة للممول، فقد صاغ لذلك مجموعة من القواعد العامة التي تحكم سلوك الدولة في استعمال سلطاتها عند فرض الضريبة، وتمثلت هذه القواعد في (العدالة - اليقين - الملاءمة - الاقتصاد في نفقات الجباية)، وقد أصبحت هذه القواعد الأربع تمثل المبادئ الدستورية العامة في الضرائب. ويتعين على المشرع المالي عند فرض الضريبة مراعاة هذه المبادئ، الأمر الذي يخفف من حدة الضريبة ويجعلها مقبولة لدى أفراد المجتمع.

وتعتبر قاعدة العدالة الضريبية هي أساس مراعاة المقدرة التكلفة للممول في

(٢٢) انظر في الفقه الفرنسي: Mékhithar (Joël) Finances publiques De l'Etat et le droit. Badgetaire Hachette, coll. 2010.

(٢٣) د. عادل الفليح العلي، المرجع السابق، ص ٣٣، كما يذهب بعضهم إلى أن الزيادة الحاصلة في مبلغ الرسم عن المنفعة يجب أن تُعامل على أنها ضريبة في مجموعها، إذ تغطي صفة الضريبة على صفة الرسم؛ بحيث يمكن أن نتجاهل الرسم وأن ننظر إلى الضريبة فحسب. انظر: د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ١٢.

Adam Smith, the wealth of nation, book, V. ch 11, p. 351.

(٢٤)

النظم الضريبية المختلفة، وتختلف قاعدة العدالة من نظام اقتصادي إلى نظام آخر من وقت إلى آخر، أن العدالة الضريبية في نظر آدم سميث أن يسهم كل رعايا الدولة في النفقات العامة كل بحسب مقدراته النسبية، أي يجب أن تتناسب مساهمة الأفراد في النفقات العامة مع ما يحصلون عليه من دخول، وهذا يعني أن آدم سميث كان يفضل الأخذ بالضريبة النسبية ويعتبرها وحدها التي تحقق العدالة الضريبية وتراعي المقدرة التكاليفية للممول، وقد أنكر كثير من العلماء على أن آدم سميث كان له السبق في وضع هذه القواعد، بل هناك الكثير من العلماء قد سبقوه في ذلك^(٢٥).

وقد تأثر فقهاء المالية في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر بأفكار آدم سميث، سواء في إنجلترا أو في فرنسا، وأخذوا بالضريبة النسبية لأنها تراعي المقدرة التكاليفية لأفراد المجتمع ومن ثم تحقق العدالة، حيث تكون النسبة التي تقتطع من دخول الأفراد واحدة مهما كانت قيمة هذه الدخل، وتبرير ذلك أن الخدمة التي يحصل عليها الممول تزداد مع ازدياد الدخل.

وقد عارض بعض الفقهاء مقولة أن الضريبة النسبية تراعي المقدرة التكاليفية للممول وتحقق العدالة، ومن هذا الفريق المعارض (ساي). فقد تأثر الفكر المالي الحديث بهذا الفكر المعارض وأخذ بالضريبة التصاعدية باعتبارها أكثر مراعاة للمقدرة التكاليفية للممول.

فالضريبة التصاعدية تراعي مبدأ تناقص المنفعة الحدية حيث يتزايد سعر الضريبة بتزايد الدخل، بحيث تكون المنفعة الحدية لوحدها أقل منها بالنسبة للدخل الصغيرة، كما تعتبر الضريبة التصاعدية وسيلة ملائمة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح أصحاب الدخل المنخفضة^(٢٦).

(٢٥) يشير بعض الكتاب إلى أن كثيراً من العلماء ينسب هذه القواعد إلى علماء سابقين عليه، ولا يعترفون بفضل في ذلك سوى وضعها في صيغة واضحة حاسمة، فعلى سبيل المثال قرر أحد الكتاب وهو Thorold Rogers في كتاب Economic interpretation ص ١١٠، أن آدم سميث استعار قواعده من الاقتصاد الفرنسي Turgat ويشاركه في هذا الرأي الاقتصادي الإنجليزي Cannan في كتاب مقدمة المحاضرات آدم سميث، والاقتصاد الفرنسي Leon Say في كتابه Turgat ص ٤٥، أما العلامة الإنجليزي Cunningham فينسبها إلى عالم فرنسي قديم هو، Moreau de Beaiman لمزيد من التفاصيل انظر: كتابه تحت عنوان English industry and Commerce الجزء الثاني، ص ٤٣٦. انظر: د. محمد عبد الله العربي، علم المالية العامة والتشريع المالي، الكتاب الثاني، موارد الدولة، مطبعة دار المستقبل، القاهرة، ١٩٥٠، ص ١٣٥.

(٢٦) د. إبراهيم الحمود، مرجع سابق، ص ٤٣٢.

ولقد استقر الفقه المالي في العصر الحديث على اعتبار الأموال هي الوعاء الوحيد للضرائب، سواء اتخذت هذه الأموال صورة دخل أو رأس مال. وتختلف الطريقة التي تتدخل بها الضريبة التي تتبع الثروة، أي التي تتبع الدخل أو رأس المال، فهناك الطريقة المباشرة، والطريقة غير المباشرة.

وتعتبر الضرائب المباشرة أكثر مراعاة للمقدرة التكليفية للممول من الضرائب غير المباشرة، نظراً لإمكان مراعاة الظروف الشخصية للممول كالأعباء العائلية والظروف التي تم فيها كسب الدخل، ومثلها مصدر الدخل وتكاليف الحصول عليه. وفي ظل هذا النظام يمكن أن تندرج الضريبة بأسعار مختلفة تبعاً للمقدرة التكليفية للممول، أما الضرائب غير المباشرة، فهي لا تتم إلا بقيمة التعريفات والوقائع، فهي تصيب الممول بمناسبة استهلاكه أو إنفاقه، ولا تقيم أي وزن للمقدرة التكليفية للممول، ولذلك تكون ثقيلة العبء على الطبقات الفقيرة، حيث يرتفع الميل للاستهلاك لهذه الطبقات.

ونظراً لاختلاف الآثار الاقتصادية والاجتماعية لكل من هاتين الضريبتين فقد درجت النظم الضريبية في الدول المختلفة على الجمع بين هذين النوعين من الضرائب، غير أن كيفية التوفيق والتأليف بين هاتين الضريبتين تختلف من نظام مالي إلى آخر تبعاً لعدة اعتبارات مالية واقتصادية وسياسية واجتماعية^(٢٧).

(٢٧) لمزيد من التفاصيل، انظر: د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

المبحث الثاني

تقييم الاستقطاع المالي المستحدث

لقد ذهبت المحكمة الدستورية الكويتية في الحكم رقم (٩) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٧ يونيو ٢٠١٨ إلى أن: «متى كان ذلك، وكانت هذه المحكمة قد سبق لها - في قضاء سابق - أن خلصت في حكمها الصادر في الدعوى رقم (١١) لسنة ٢٠٠٥ «دستوري» بجلسة ٢٩/٥/٢٠٠٦ إلى أن النص في المادة (الأولى) من القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ بتنظيم استغلال الأراضي الفضاء على فرض رسم سنوي بمقدار (نصف دينار) على كل متر من القسيمة أو قسائم السكن الخاص المملوكة لشخص واحد بالنسبة إلى المساحة الزائدة على خمسة آلاف متر مربع متى كانت جاهدة للبناء، كان الباعث على تقريره هو رغبة المشرع في إيجاد حل لمشكلة الإسكان وتفريج كربة المواطنين ومعاناتهم من هذه المشكلة بفك احتكار ملاك الأراضي غير المستغلة التي يتمسكون بها بقصد رفع أسعارها واستثمارها في سوق العقارات، وإحجامهم عن بيعها لمجرد المضاربة عليها بمرور الزمان، فارتأتى المشرع وهو بصدد تنظيم الوظيفة الاجتماعية للملكية في مجال الإسكان فرض الرسم الذي قدره وفقاً للأسس الواردة بالنص الطعين، رائدة في ذلك حمل ملاك الأراضي الفضاء الزائدة على مساحة خمسة آلاف متر مربع على التصرف فيها لمن يستغلها في البناء، أو قيامهم بأنفسهم بهذا الاستغلال، وردهم عن احتكارها الذي يعرقل الملكية عن أداء تلك الوظيفة والإضرار بمصلحة المجتمع، وأن هذا الرسم يعد من التكاليف المالية التي يجوز للمشرع فرضها على رأس المال في إطار الدستور، دفعت إليه ضرورة اجتماعية ملحة، وهو بحسب طبيعته والضرورة التي أملتة والغرض الذي استهدفه المشرع منه لا يصدق عليه وصف الضريبة، وبالتالي لا يكون من شأن فرضه أن يصيب حق الملكية الخاصة في جوهره بما يؤدي إلى زواله كلية أو يعدم جل خصائصه، كما أنه لا يمثل اعتداء على حق الملكية في هذا الخصوص، وأن النص المشار إليه لا يتعارض مع الحق الدستوري للمالك في التصرف في ملكه، ذلك بأن سلطة المشرع في تحميل مالك الأرض بعبء هذا الرسم لا صلة له بحقه في التصرف في ملكه، وليس من شأنه الحد من هذا الحق الدستوري، ولا ينطوي هذا النص كذلك على إخلال بمبدأي العدالة الاجتماعية والمساواة؛ إذ استهدف المشرع من هذا الرسم الذي فرضه بموجبه إيجاد حل لمشكلة الإسكان تحقيقاً لمصلحة عامة روعي فيها التوازن بين صالح الجماعة وحق المالك، فضلاً عن أن القاعدة القانونية التي انتظمها هي قاعدة موحدة بالنسبة إلى جميع الملاك المتماثلين في الظروف بغير تمييز بينهم».

إن الحكم على مشروعية الاستقطاع المالي الذي استحدثه القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ يستلزم بيان نوع هذا الاستقطاع أي تكييفه تكييفاً قانونياً سليماً، وذلك من خلال تحديده ووصفه وإخضاعه من ثم للمبادئ والقواعد الموضوعية الحاكمة له.

أ - التحديد الوصفي لنوع الاستقطاع :

في حقيقة الأمر والواقع تعرف الضريبة بأنها مبالغ نقدية تقتطعها الدولة جبراً من الممولين من دون مقابل بهدف تحقيق النفع العام. وإذا كنا قد بينا المقصود بعنصر الجبر في الضرائب فإننا في الاستقطاع المالي الذي قرره القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤، المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨، نرى توافر عنصر الجبر من خلال إلزام المشرع لكل مالك أرض فضاء تزيد مساحتها على خمسة آلاف متر مربع بأن يؤدي للدولة مبلغاً نقدياً قدره عشرة دنائير عن كل متر مربع يجاوز الخمسة آلاف متر مربع متى كانت القسيمة (الأرض الفضاء) جاهزة للبناء، ولا يتوقف استحقاق هذا المبلغ النقدي إلا ببناء القسيمة، وهي لا تكون كذلك إلا إذا بلغت مساحة البناء مائتي متر مربع أو عشرين بالمائة من مساحة القسيمة الفضاء أيهما أكبر.

ولقد تم الإجبار هنا بنص من المشرع بقانون استجابة لحكم المادة (١٣٤) من الدستور والتي تقضي صراحة بأن: «إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة بالقانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم والتكاليف إلا في حدود القانون».

ومن المعلوم في التنظيم التشريعي الكويتي بأنه لا يجوز تكليف شخص بأداء ضريبة إلا إذا صدر بها قانون، ويقصد بمصطلح «قانون» أينما ورد في الدستور الكويتي، العمل القانوني الصادر من البرلمان وفقاً للقواعد وبالكيفية التي تصدر بها التشريعات. وقد شددت المذكرة التفسيرية للدستور الكويتي على بيان هذا المعنى في معرض تعليقها على نص المادة (٤٢) من الدستور بقولها: «كما أن النص على القانون يجعل من غير الجائز دستورياً أن يتم هذا التعيين بأداة أخرى غير القانون».

ولاشك في أن من خصائص الضريبة كونها تدفع من دون مقابل أو أن دافعها لا يؤديها لفرض الحصول على فائدة خاصة له. وعليه يدفع الفرد الضريبة بوصفه عضواً في جماعة سياسية معينة تربطه بها روابط عديدة، ويجب عليه تحمل نفقاتها العامة والتي تكون لازمة لاستمراره وانتظام الحياة الاجتماعية بها. ولا يعني ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها، بل على العكس فهو يستفيد منها ولكن بصفته فرداً في الجماعة، فهو مثلاً يستفيد من خدمات منظمة تنعم بالأمن والاستقرار والعدل؛ ولذا صح القول بأن مقدار الضريبة لا يمكن أن يحدد بالاتفاق بين الدولة والفرد، بل تنفرد

بها الدولة بصفتها صاحبة السلطة التي تمارسها في ظل رقابة برلمانية، ولذا فلا يمكن أن يحدد مقدار الضريبة على أساس ما يعود على الفرد من منفعة خاصة، ولا تراعي الدولة ذلك، وإنما يتوقف مقدار الضريبة على أساس المقدرة التكليفية وحدها، والدولة هي التي تحدد المقدرة التكليفية التي تفرض على أساسها الضريبة.

وعليه فليست هناك من صلة بين النفع الخاص الذي يعود على الفرد والضريبة المدفوعة، وليست هناك من ضمانات للمكلف من إساءة استعمال المال الذي جبي منه إلا ما يقدمه نظام الدولة المالي من ضمانات دستورية، وكان ذلك هو السبب الذي دفع كتاب المالية العامة إلى وضع النظريات المختلفة التي تتضمن الضوابط التي ترمي إلى درء إساءة الضريبة من قبل الدولة^(٢٨).

وهكذا وبالنظر إلى الاستقطاع المالي الذي استحدثه القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤، المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨، نرى بأن الخاضعين لهذا الاستقطاع لا يحصلون على منفعة شخصية لهم أو خدمة خاصة في نظير المبالغ النقدية المؤداة للدولة.

فمالك الأرض الفضاء، لا يدفع المبالغ النقدية باعتبارها ثمناً لخدمات معينة تؤديها له الدولة؛ لذلك لم يدخل في تحديد مبلغ ما يستقطع من المكلف مقدار النفع الذي سيعود عليه بالذات، أو موقع الأرض الفضاء أو غير ذلك من العناصر التي يمكن تقويمها بالنفع الخاص، وترمي الضرائب إلى تحقيق غاية مالية هي تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج إليها لتسيير مرافقها العامة، وتعد الغاية المالية من الغايات التقليدية للضرائب؛ ولذا كانت الضريبة لدى الفكر التقليدي مسوغة بغايتها المالية فحسب، أو بعبارة أخرى تبرر النفقات العامة الالتجاء إلى الضريبة وتحديد نطاقها^(٢٩).

(٢٨) في الفقه الفرنسي: la "Article (40) de la constitution. la Mehaignerie (Pierre) "Recevabilité des initiative's parlementaires" Rapport N0 3247, juill.2006. وتنص المادة (٤٠) من الدستور الفرنسي على أنه: "لا تقبل الاقتراحات والتعديلات المقدمة من أعضاء البرلمان إن ترتب على هذه الموافقة إما تخفيض في الإيرادات العامة أو إحداث عبء أو مضاعفة في النفقات العامة"، ونص المادة (٤٠) من الدستور الفرنسي كما جاء باللغة الفرنسية هو:

les propositions et amendements formulés par les membres du parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique.

وفي الفقه العربي يراجع: د. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص ٤٢.

(٢٩) د. عاطف صدقي، مرجع سابق، ص ٢٨٩.

وإذا كانت الغاية المالية في ظل المالية التقليدية وفكرها هي الغاية المباشرة للضريبة، ولا يجوز أن تكون لها غايات غير ذلك، وإن كان ما ينتج عنها من آثار اقتصادية واجتماعية لا يتعدى كونه نتيجة وليس غاية مقصودة، فإن التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي فرضت ظهور المالية العامة المتدخلة قد حولت تلك الآثار التلقائية إلى آثار مقصودة، فأصبحت الضريبة في طورها الأخير وسيلة التوازن الاقتصادي والتعجيل بالتنمية في تحقيق التوازن الاجتماعي من خلال إعادة توزيع الدخل القومي^(٣٠).

وتبين المذكرة الإيضاحية للقانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ الفرض الاجتماعي لهذا الاستقطاع بنصها أنه: «من أجل ما تقدم أعد هذا الاقتراح بقانون بفرض رسم سنوي على القسيمة أو قسائم السكن الخاص المملوكة لشخص واحد والتي تزيد مجموع مساحتها على خمسة آلاف متر مربع متى كانت جاهزة للبناء، وقدر هذا الرسم بنصف دينار عن المتر المربع الواحد، وقد عدل إلى عشرة دنانير بمقتضى القانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨، وتمشياً مع الهدف الذي قصد إليه هذا الاقتراح، نصت المادة الثانية على أن يقف سريان الرسم متى اكتمل البناء على القسيمة وصار جاهزاً للسكن فيه، ونصت المادة الرابعة على ألا يسري الرسم على قسائم السكن الخاص المملوكة للدولة أو غيرها من المؤسسات والهيئات العامة، حتى ولو توافرت في هذه القسائم المواصفات المنصوص عليها في المادة الأولى، كما أنه منعاً لأي لبس أضافت المادة أن القسائم الاستثمارية والتجارية الصناعية والزراعية تبقى خارج نطاق هذا القانون.

نخلص مما تقدم بأن الاستقطاع المالي الذي استحدثه القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤، المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ إنما تتحقق به عناصر تعريف الضريبة، فيعد هذا الاستقطاع على هذا النحو ضريبة بكل ما يحمله هذا الاصطلاح في القانون من معنى^(٣١).

إن وعاء هذه الضريبة الأراضي المملوكة ملكية خاصة لأحد الأشخاص والتي تزيد على خمسة آلاف متر مربع، أو بمعنى آخر كل متر مربع فضاء غير مبني يملكه الشخص يزيد على خمسة آلاف متر للشخص نفسه.

والضريبة على الأرض الفضاء من الضرائب المباشرة، ذلك أنه وفقاً لمعايير

(٣٠) د. عادل العلي، مرجع سابق، ص ٤١.

(٣١) Mékhithar (Joël), Finances publiques de l'état et nouveau droit budgétaire, Hachette, coll, 2010.

التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة يمكننا أن نعلم مباشرة إلى الأراضي الفضاء ونفرض عليها الضريبة، فإذا أخذنا بمعيار الجداول الاسمية للحصول فإنه يمكننا حصر ملاك العقارات من خلال حصر الأراضي الفضاء باتباع جداول التسجيل العقاري، ومن ثم من خلال الكشف يمكن رصد اسم الممول ومساحة الأرض الفضاء المملوكة له ومبلغ الضريبة المستحقة عليه.

كما تعتبر هذه الضريبة مباشرة من خلال تبني معيار انتقال عبء الضريبة، فدفع الضريبة هو مالك الأراضي الفضاء التي تزيد مساحتها على خمسة آلاف متر مربع، ويصعب أو يكاد يستحيل في هذه الضريبة نقل عبئها إلى الغير، كما أن هذه الضريبة تكون مباشرة وفقاً لمعيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة؛ ذلك أنها ضريبة مفروضة على عناصر تتميز بثباتها واستمرارها، وهي رأس المال العقاري أي الأراضي الفضاء^(٣٢).

والأصل أن الضرائب في العصر الحديث تفرض على الدخل بحسبان تكرار الضريبة، فيكون من العدالة فرضها على وعاء متجدد، فالضريبة التي تتجاوز الدخل تمتد إلى رأس المال المنتج لهذا الدخل فتلتهمه تدريجياً، ما يؤدي إلى المساس برأس المال القومي، كما بينا ذلك في مطلع هذا البحث.

وتفرض الضريبة على رأس المال - عادة - بأسعار معتدلة حتى لا تؤدي إلى اقتطاع جانب من رأس المال، فيستطيع الممول تبعاً لذلك أن يفي بهذه الضريبة من دخله الناشئ عن رأس المال دون الاضطرار إلى الانتقاص من رأس المال لسداد الضريبة^(٣٣). وتستخدم هذه الضريبة لتحقيق طائفة من المزايا منها مالية واجتماعية واقتصادية^(٣٤).

ولا مندوحة في رأينا من قبول الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل، بل نرى إمكان فرضها بصفة دورية؛ ذلك أنها تتماشى مع فكرة المقدرة التكليفية للممول^(٣٥). وبمطالعتنا للنظام الضريبي الذي تبناه القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤

(٣٢) Mouzet (Pierre), finances locales, 5 éd, gualino, coll, 2009.

(٣٣) د. محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص ١٧٢.

(٣٤) Stressor (Danielle) les finances de l'Europe, LGDJ, 1990.

(٣٥) cozian(Maurice), Les grands Principes de la fiscalité des : انظر: في الفقه الفرنسي entreprises, 42 éd litec, 1999.

د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢٤٤، ٢٤٥.

المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ بتنظيم استغلال الأراضي الفضاء، نرى بأن هذه الضريبة لا تتعلق بالاغتراف من الدخل الناتج عن رأس المال، بل أنها تقتطع جزءاً منه، فهي تفرض على أراضي غير مدرة للدخل، إذ اشترط القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ بفرضها على قسائم السكن الخاص غير المبنية، وهذه القسائم وإن أمكن استغلالها كأراضي فضاء سواء بالإيجار أو الاستثمار سوف يزول عنها وصف أرض فضاء متى تم البناء عليها، ومن ثم تخرج من أحكام تطبيق القانون والأرض الفضاء فيضطر مالكيها للوفاء بالضريبة عنها إلى اقتطاع جزء منها لسدادها.

ولاشك في أن فرض هذه الضريبة يعد مخالفة للقاعدة الضريبية الأصلية، وهي عدم امتداد الضريبة إلى رأس المال باعتبار أن الملكية الخاصة مصونة ولا ينزع عن أحد ملكه إلا بسبب المنفعة العامة في الأحوال المبينة في القانون، وبالكيفية المنصوص عليها فيه، وبشرط تعويضه عنه تعويضاً عادلاً^(٣٦).

وهكذا فإنه وفقاً للتنظيم الذي أتى به القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ تعتبر الضريبة على الأرض الفضاء ضريبة مباشرة على رأس مال لا يغل دخلاً، يتمثل في قسائم السكن الخاص غير المبنية المملوكة لشخص طبيعي وتزيد على خمسة آلاف متر مربع، وتكون جاهزة للبناء أي متصلة بالمرافق العامة الأساسية من مياه ومجاري وكهرباء^(٣٧).

والضريبة على الأرض الفضاء ضريبة دورية متجددة تستحق سنوياً طالما لم يكتمل البناء عليها ولم تصر جاهزة للسكن فيها، أو لم يتم بناء ما مساحته مائتي متر مربع أو ٢٠٪ من مساحة القسيمة أيهما أكبر. ووعاء هذه الضريبة مجموع الأمتار المربعة التي تزيد على خمسة آلاف متر مربع مملوكة لشخص ما سواء أكانت الأمتار المربعة الزائدة على خمسة آلاف متر متصلة أم غير متصلة، كذلك ما دامت مملوكة لشخص ولو كانت شائعة بين عدة ملاك وفقاً للمادة (٣) من القانون^(٣٨).

(٣٦) م ١٨ من الدستور.

(٣٧) الفقه الفرنسي انظر: Goes (Julien) Linter préat ion en droit fiscal, the sc, draib paris, L.G.D.J, 2007.

د. رفعت المحجوب، مرجع سابق ص ٢٧١ - ٢٧٣.

(٣٨) محمد حلمي مرادة، مرجع سابق، ص ١٨١ - ١٨٢.

ب - مدى مشروعية الاستقطاع المالي المستحدث :

إذا كنا قد انتهينا في تكييف الاستقطاع المالي الذي استحدثه القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ إلى أنه ضريبة على رأس المال يتم دفعها من رأس المال نفسه.

فإن الضريبة التي أتى بها القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤، المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ قد جعلت وعاءها الأراضي الفضاء غير المدرة للدخل والتي تزيد مساحتها على خمسة آلاف متر مربع، قد أخلت بحق الملكية واعتدت عليه باعتباره من الحقوق الدستورية التي أقرت لها حماية خاصة^(٣٩).

وإذا كانت الضريبة مبدأً دستورياً، فإن الملكية الفردية تشكل مبدأً دستورياً هي الأخرى، ومن ثم وجب التوفيق بين المبدأين، بحيث لا يتم الاعتداء على أحدهما لمصلحة الآخر.

ولقد نصت المادة (١٨) من الدستور بأن «الملكية الخاصة مصونة لا يمتنع أحد من التصرف في ملكه إلا في حدود القانون، ولا ينزع عن أحد ملكه إلا بسبب المنفعة العامة في الأحوال المبينة في القانون، وبالكيفية المنصوص عليها فيه، وبشرط تعويضه عنه تعويضاً عادلاً.....».

كما تنص المادة (١٦) من الدستور على أن: «الملكية ورأس المال والعمل مقومات أساسية لكيان الدولة الاجتماعي وللثروة الوطنية، وهي جميعاً حقوق فردية ذات وظيفة اجتماعية ينظمها القانون».

وقد جاء في المذكرة التفسيرية للدستور في معرض تعليقها على المادة (١٦) بأنه: «ومما تجب ملاحظته كذلك بصدد هذه المادة، أن النص فيها على أن لهذه الحقوق وظيفة اجتماعية» لم يقصد به بالذات تحديد الملكية، بل قصد به تنظيم وظيفتها بما فيه صالح الجماعة إلى جانب حق الملك، ومظاهر التنظيم الاجتماعي للملكية عديدة تهدف إلى منع الإضرار بمصلحة المجموع أو إساءة استعمال الحق، ومن أمثلة ذلك فرض تكاليف أو ارتفاعات على رأس المال لصالح الدولة أو المجموع، وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة وفقاً للضوابط المبينة بالمادة (١٨) من الدستور (أي في الأحوال التي يبينها القانون، وبالكيفية المنصوص عليها فيه، وبشرط التعويض عنها تعويضاً عادلاً). ولهذا عندما أرادت بعض الدساتير إباحة تحديد الملكية الفردية بالذات أوردت مادة

(٣٩) المذكرة الإيضاحية للقانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤.

خاصة بذلك. هذا فضلاً عن أن موضوع تحديد الملكية الفردية إنما يثار خاصة بصدد ملكية الأراضي الزراعية في البلاد التي تعتبر هذه الأراضي أساس الاقتصاد الوطني، وليس هذا هو الحال في دولة الكويت، كما تنص المادة (٤٨) من الدستور على أن أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون....».

وإذ تنص المادة الأولى من القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ بأنه إذا زادت مساحة قسيمة أو قسائم السكن الخاص غير المبنية المملوكة لأحد الأشخاص الطبيعيين على خمسة آلاف متر مربع فرض على كل متر مربع يجاوز هذا الرقم رسم سنوي مقداره عشرة دنانير اعتباراً من انقضاء سنة على تاريخ العمل بهذا القانون، وذلك متى كانت القسيمة جاهزة للبناء، ويستحق الرسم سواء أكانت القسيمة في موقع واحد أم في مواقع متعددة، وفي مشروع واحد أم في مشاريع متعددة، كما أنه تستحق الضريبة التي سماها المشرع رسماً سواء أكان المالك للقسيمة شخصاً طبيعياً أم شخصاً اعتبارياً.

ويستفاد من هذا القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨، أن الضريبة المفروضة على الأرض الفضاء وكما أسلفنا البيان، ضريبة مباشرة على رأس مال لا يدر دخلاً، ويتمثل رأس المال في الأراضي الفضاء التي تزيد مساحتها على خمسة آلاف متر، وأن هذه الضريبة دورية متجددة تستحق سنوياً طالما لم يستكمل البناء عليها وتكون جاهزة للسكن فيها، ومعدل هذه الضريبة عشرة دنانير على كل متر مربع يزيد على الخمسة آلاف متر مربع، ويبدأ سريان الضريبة اعتباراً من انقضاء سنة على تاريخ العمل بالقانون، وذلك متى كانت القسيمة جاهزة للبناء، ويقصد بجاهزية القسيمة للبناء أن تكون الأرض الفضاء متصلة بالمرافق العامة الأساسية من مياه ومجاري وكهرباء. وأن الضريبة المشار إليها تسري على الأرض الفضاء أياً كانت المساحة المترية للزيادة على خمسة آلاف متر مربع، ولو كانت ملكيتها شائعة بين عدة ملاك بشرط أن يكون المالك شخصاً طبيعياً.

ولا تسري هذه الضريبة على قسائم السكن الخاص المملوكة للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة الأخرى، كما لا تسري على القسائم الاستثمارية والتجارية والصناعية والزراعية.

وإذا كانت المادة (١٣٤) من الدستور تنص صراحة على أن: «إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الأحوال المبينة بالقانون....».

فلا مندوحة من أن فرض الضريبة يكون مخالفاً للدستور متى ما كان معدلها أو

وعاؤها مناقضاً للأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها الضريبة، فمتى ما كان المعدل أو الوعاء مجاوزاً للغرض المقصود - ولو كان الغرض من فرضها كما جاء في المذكرة الإيضاحية للقانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨ «تفريج كربة المواطنين وتخفيف معاناتهم من هذه المشكلة (الإسكانية) إلا بسن تشريع يفك احتكار ملاك الأراضي غير المستغلة...» - فإنها تكون غير دستورية.

وإذا كان الدستور الكويتي على ما تقدم قد حرص في المادة (١٨) منه على النص على صون الملكية الخاصة والمتمثلة - وفقاً للمادة (١٦) في رأس المال، كما قد كفل الدستور التصرف للمالك في ملكه وعدم منعه من ذلك إلا في حدود القانون، ولا يجوز مطلقاً نزع الملكية إلا بسبب المنفعة العامة في الأحوال المبينة في القانون، وبالكيفية المنصوص عليها فيه، وبشرط التعويض العادل.

وإذا كانت الضريبة محكومة بالمقدرة التكليفية للممول التي تترجم مبدأ العدالة في الضرائب، وقد نص الدستور الكويتي في المادة (٢٤) منه على أن: «العدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة».

فإنه قد استقرت التشريعات الضريبية في الدول المختلفة على فرض الضريبة على الدخل الصافي؛ لأنه يعتبر أكثر دلالة من الدخل الإجمالي في التعبير عن المقدرة التكليفية للممول، كما أن ضرائب الدخل يجب أن تفرض بشكل لا يؤدي إلى المساس بالمصدر الذي ينتج عنه الدخل، وعلى هذا الأساس أصبحت القاعدة العامة هي خصم النفقات كافة التي تحملها الممول في سبيل الحصول على دخله (تكاليف الدخل) من إجمالي الدخل وذلك حتى يتحدد وعاء الضريبة، ألا وهو الدخل الصافي.

ويقصد بتكاليف الدخل، المبالغ اللازم إنفاقها كافة من أجل الحصول على الدخل، أي كل إنفاق لا يمكن الحصول على الدخل من غير القيام به، ويلاحظ هنا اختلاف تكاليف الدخل تبعاً لمصدر الدخل وطبيعته، فما يلزم من نفقات للحصول على دخل العمل يختلف عما يلزم منها للحصول على دخل رأس المال، أو عن دخل العمل ورأس المال معاً (المصدر المختلط)، ويرى بعض الكتاب أنه لا يشترط في النفقة أن تكون مشروعة حتى تعتبر من تكاليف الدخل، بل تعد من تكاليف النفقات التي تصرف في أغراض غير مشروعة، وهذا يقابل خضوع الدخل للضريبة سواء أكان مشروعاً أم غير مشروع^(٤٠).

(٤٠) د. زكريا محمد بيومي، الوجيز في المالية العامة، مطبعة دار التأليف، القاهرة، ١٩٨٠، ص ٢٩٥.

فلا شك في أن الضريبة التي استحدثها القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨، تؤدي إلى زوال وعائها مع مرور الزمان، إذ إن الممول سوف يضطر إلى سداد سعرها من خلال بيع جزء من الوعاء بحسبان أنها مفروضة على فضاء غير مدرة لدخل. وعلى هذا النحو فإن الضريبة التي استحدثها القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨، تحمل عدواناً على الملكية الخاصة التي لا يجوز نزعها إلا بسبب المنفعة العامة، وبالكيفية المنصوص عليها في قانون نزع الملكية للمنفعة العامة، وبشرط تعويض الشخص المنزوعة ملكيته تعويضاً عادلاً على حد تعبير المادة (١٨) من الدستور.

والرأي الذي نتبناه قد سبق وأن اعتنقته المحكمة الدستورية العليا في مصر في الدعوة رقم (٥) لسنة ١٠ جلسة ١٩/٦/١٩٩٣ وقد جاء في حيثيات هذا الحكم.

وحيث إن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لها من سيادة، وقد ارتبط فرض الضرائب من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية لما ينطوي عليه من تحميل المكلفين بها أعباء مالية تقتطع من ثرواتهم مما يتعين تقريرها بموازين دقيقة ولضرورة تقتضيها، لذلك نص الدستور - في المادة ١١٩- على أن: "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، وكان فرض الضريبة يقع مخالفاً للدستور كلما كان معدل وظروف فرضها وتحديد وعائها مناقضاً للأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها، مجاوزاً للأغراض المقصودة منها، ولو كان الغرض من فرضها زيادة موارد الدولة لمقابلة مصلحة مشروعة.

وحيث إن الدستور قد حرص في مادته الرابعة والثلاثين على النص على صور الملكية الخاصة والمتمثلة - وفقاً لمادته الثانية والثلاثين - في رأس المال غير المستغل، فكل عدم المساس أوردتها، باعتبار أنها - ثمرة مترتبة على الجهد الخاص الذي بذله الفرد، وبوصفها حافزاً له على الانطلاق والتقدم، فيختص دون غيره بالأموال التي يملكها، وله حق الانتفاع المفيد بها لتعود إليه ثمارها، بحسبان أن الأموال التي يرد عليها حق الملكية تعد من مصادر الثروة القومية التي لا يجوز التفریط فيها، وإذا كانت الملكية، في إطار النظم الوضعية الحديثة - لم تعد حقاً مطلقاً يستعصي على التنظيم التشريعي، فقد غدا سائغاً تحميلها بالقيود التي تقتضيها وظيفتها الاجتماعية التي يتحدد نطاقها وممرها بمراعاة الموازنة التي يجريها المشرع - في ضوء أحكام الدستور - بين المصلحة الخاصة للمالك والصالح العام للمجتمع، ذلك أن القيود التي تفرضها الوظيفة الاجتماعية على حق الملكية للحد من انطلاقه، لا تعتبر مقصودة

لذاتها، وإنما غايتها تحقيق الخير المشترك للفرد والجماعة. متى كان ذلك فإنه وإن صح أن تتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات على المواطنين وفقاً لأسس عادلة، إلا أنه لا يجوز فرض الضريبة وتحديد وعائها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة، فما لذلك الغرض شرعت الضريبة، وما قصد الدستور أن تؤدي في نهاية المطافها إلى أن يفقد رأس المال المحمل بعبئها ليؤول تنفيذها إلى فقدان وعائها أو الانتقاص الجسيم منه، ومن أجل ذلك كان الدخل - باعتباره من طبيعة متجددة ودورية، وهو يشكل - على اختلاف مصادره - الوعاء الأساسي للضرائب، وبحسبان التعبير الرئيسي عن المقدرة التكليفية للممول، بينما يشكل رأس المال وعاء تكميلياً للضرائب لا يلجأ المشرع إلى فرض الضريبة عليه إلا استثناء ولمرة واحدة أو لفترة محدودة، بحيث لا تؤدي الضريبة بوعائها كلياً أو تمتص جانباً جسيماً منه، وقد يرى المشرع أحياناً فرض ضريبة على رأس مال يغل دخلاً ويراعي أن يتم الوفاء بهذه الضريبة من دخل رأس المال الخاضع للضريبة، أما فرض ضريبة على رأس مال لا يغل دخلاً وبطريقة متجددة ولفترة غير محددة مع زيادة تحكمية مفترضة في قيمة الضرائب السنوية المستحقة عليه، فإنه ينطوي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص المادة (٣٤) من الدستور، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية الذي نصت المادة (٣٨) من الدستور على قيام النظام الضريبي على أساسه، وهو ما يوجب القضاء بعدم دستورية النصين المطعون عليهما.

وبتطبيق ذلك على معدل الضريبة التي استحدثها القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٨) لسنة ٢٠٠٨، نرى بأن معدل عشرة دنانير كويتية على كل متر يزيد على خمسة آلاف متر مربع من الكبر بمكان، بحيث يؤدي إلى تآكل رأس المال والانتقاص منه، ومن ثم إلى حصر الملكية وتقييد حجمها بخمسة آلاف متر مربع فقط.

ولو افترضنا بأن شخصاً طبيعياً يمتلك عشرة آلاف متر مربع فهذا يعني بأنه سوف يدفع ضريبة سنوية مقدارها خمسون ألف دينار كويتي، وهذا المبلغ سوف يتم دفعه من رأس المال ذاته بحسبان أن الأرض غير مدرة لدخل، وهذا يعني بالضرورة سداد الضريبة من رأس المال ذاته أي من الأرض، وذلك من خلال بيع جزء منها لإمكانية سدادها.

ولا شك في أن هذه الضريبة وبهذا المعدل السنوي تناقض مفهوم العدالة الضريبية ومفهوم الملكية الخاصة من خلال تقييدها والانتقاص منها بدرجة خطيرة، فليس من أجل ذلك تشرع الضرائب.

الخاتمة:

إن المحكمة الدستورية لم توفق في وصفها للاستقطاع المالي على الأراضي الفضاء بأنه رسم وهو من التكاليف المالية التي يجوز للمشرع فرضها على رأس المال في إطار الدستور، بل إنه ضريبة على رأس المال تدفع من رأس المال ذاته، وإن هذه الضريبة جعلها دورية بشكل سنوي تكون غير دستورية لاعتدائها على حق الملكية الخاصة.

إننا في هذا البحث نتوصل لمجموعة من النتائج ويمكننا أن نقدم بعض التوصيات التي نرى أهميتها على النحو الآتي:

أولاً - النتائج :

هناك مجموعة من النتائج نستطيع أن نجعلها في الآتي :

- ١ - الرسوم والضرائب استقطاعات مالية جبرية.
- ٢ - الإكراه هو الذي يميز الرسوم والضرائب عن غيرها من الاستقطاعات المالية التي تحصلها الدولة.
- ٣ - دافع الرسم هو المستفيد أو المنتفع، بينما دافع الضريبة هو الممول للخزانة العامة أو المكلف.
- ٤ - في الرسوم هناك منفعة خاصة إلى جانب النفع العام، بينما في الضريبة فإن العبرة دائماً بالمقدرة التكليفية للممول بصرف النظر عن المنفعة التي يحصل عليها والتي قد لا يحصل عليها.
- ٥ - الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة، في حين أن الرسوم لا تكون إلا من المرافق العامة الإدارية وليس الغاية منها تحقيق الدخل.
- ٦ - إن المحكمة الدستورية الكويتية لم تحدد لماذا اعتبرت الاستقطاع المالي المستحدث رسماً، فلم تناقش عناصر الرسم ومدى تحقق هذه العناصر في هذا الاستقطاع.
- ٧ - لم يناقش حكم المحكمة الدستورية طبيعة النفع الخاص الذي يعود على دافع الرسم.
- ٨ - الضريبة لا تنشأ ولا تعدل ولا تلغى إلا بقانون، في حين أن الرسم يمكن إنشاؤه وتعديله وإلغاؤه بناء على القانون.
- ٩ - للضريبة أهداف أخرى غير الأهداف المالية، فقد تكون الغاية اجتماعية أو اقتصادية.

- ١٠ - الضريبة على رأس المال هي ضريبة استثنائية، فالأصل أن تكون الضريبة على الدخل لما به من تجدد ودورية.
- ١١ - الضريبة على الأراضي الفضاء هي ضريبة على رأس المال بصفة دورية، وهي على رأس مال غير منتج.
- ١٢ - الضريبة على الأراضي الفضاء تؤدي إلى تآكل رأس المال وتحديد حجمه بما يخالف مفهوم الدولة الرأسمالية وكذلك الشريعة الإسلامية.
- ١٣ - إن الملكية الخاصة مصنونة، وأن للملكية وظيفة اجتماعية، ولكن لا تعني الوظيفة الاجتماعية بحق الملكية الاعتداء عليها والانتفاص الجسيم منها.
- ١٤ - تؤدي الضريبة المستحدثة إلى تحديد الملكية بحيث لا تتجاوز ٥٠٠٠ م مع الزمن.
- ١٥ - إن القاضي الدستوري وهو يراقب دستورية القانون فإنه يقوم بتفسير نصوص الدستور، فعليه واجب الحذر لأنه قد يغير من المفاهيم الدستورية المستقرة. وإذا كانت هذه النتائج التي يمكن ملاحظتها في هذا البحث فإنه يمكننا أن نقدم مجموعة من التوصيات.

ثانياً - التوصيات :

- ١ - أن تهتم الدولة بالوعي الضريبي كي يتم تقبله والقبول به.
- ٢ - إن الضريبة تبقى هي المصدر الأهم للإيرادات العامة التي يمكن الرجوع لها بحسبانها تتم من دون مقابل، وهي تعبير عن سيادة الدولة وحققها الدستوري في سبيل تحقيق الإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة.
- ٣ - على المشرع أن يكون حذراً في استخدام المصطلحات القانونية، وابتعد عن الخشية من استخدام لفظ الضريبة.
- ٤ - أن يكون هناك اهتمام من الدولة بالدراسات الضريبية.
- ٥ - أن يستفيد القضاء الدستوري الكويتي من تجارب المحاكم الدستورية في القانون المقارن لاسيما من القضاء الدستوري الفرنسي والمصري.

المراجع

أولاً - المراجع العربية:

- د. إبراهيم الحمود، المالية العامة للدولة، مطبعة النهضة، ٢٠١٩/٢٠٢٠، ص ٢٧٠ وما بعدها.
- د. السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٥ ص ٣٧٧، في الفقه الفرنسي : Dusson (Jacques) Finances publiques 15, d, Dalloz, col 20.
- د. حكمت الحارس وآخرون، ص ٢٠٠، ٢٠١. د. عادل حشيش، ص ٢٨١، ٢٨٢، في الفقه الفرنسي : Crucis H. N, Finances publiques Montchrestien, 2009, 2e édition.
- د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٤٧٦، في الفقه الفرنسي : Albert (Jean- luc), finances publiques, Dalloz, 8é éd, pp. 263.
- د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ١٢.
- د. زكريا محمد بيومي، الوجيز في المالية العامة، مطبعة دار التأليف، القاهرة، ١٩٨٠، ص ٢٩٥.
- د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، ١٩٧٤، ص ١٤٦، في الفقه الفرنسي : Picard J-F., Frances Publiques, litec, 2009.
- د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، ١٩٨٩، ص ٢١.
- د. عبد الرؤوف الصافي. ص ٥٤، ٥٧، في الفقه الفرنسي : Bouthevillan C.et alii, les politiques budgétaires dans la crise, De Boeck, 2013.
- د. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ١٩٦٤، ص ١٣٧، في الفقه الفرنسي : Blance J. et Moraud J-c, la taxe professionnelle L.G.D.J, 2000.
- المذكرة الإيضاحية للقانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٩٤، الكويت اليوم، العدد ١٦٧ - السنة الأربعون، وكذلك العدد رقم ٨٥٩، السنة الرابعة والخمسون.

- د. محمد عبد الله العربي، علم المالية العامة والشرع المالي، الكتاب الثاني، موارد الدولة، مطبعة دار المستقبل، القاهرة، ١٩٥٠، ص ١٣٥.

ثانياً - المراجع الأجنبية:

- Adam Smith, the wealth of nation, book, V. ch, 11, p. 351.
- Cozian(Maurice), Les grands Principes de la fiscalité des entreprises, 42 éd litec, 1999.
- Desrameaux (Alexandre) finances, puf, coll, (euajor) 2013
- Du Marais B., Droit de la régulation économique, Dall02, 2003.
- Damarey (Stephanie), l'essentiel des finances publiques, gualino, coll. 2013.
- G. Jese, Cour elementaire de science des Finance et de la legislation Financiere. Paris.- 1931, p. 351.
- Picard (Jean- Francois) Finances publiques 4 éd litec, 2009.
- Grosclaude (Jacques) et Marchessou (philippe) Droit Fiscal général, 8 éd. Dall02, coll, 2011.
- Mékhithar (Joél) Finances publiques de L'Etat et le droit Budgétaire Hachette, coll. 2010.
- Mehaignerie (Pierre) "Article (40) de la constitution. la Recevabilité des initiative's parlementaires" Rapport N0 3247, juill. 2006.
- les propositions et amendements formulés par les membres du parlement ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique.
- Mouzet (Pierre), finances locales, 5 éd, gualino, coll, 2009
- Mékhithar (Joël), Finances publiques de l'état et nouveau droit budgétaire, Hachette, coll, 2010.
- Oliva (Eric) Finances publiques, 2 «éd. Sirey», coll, 2009.
- Stressor (Danielle) les finances de l'Europe, LGDJ, 1990.

Inference of the Kuwaiti Constitutional Court To distinguish between Fees and Tax Analytical and critical study according to the Judgments of the Kuwaiti Constitutional Court

Dr. Ibrahim Mohammad ALHamoud

Through the purpose and aim , the Kuwaiti Constitutional Court found an evidence that the Financial deduction charged on the Common non-constructed lands is considered as Fees . the Constitutional Court noted that the Fees satisfies a an urgent social interest which contribute in solving the problem of lack of necessary lands for Housing , therefore the aim justifies the Fees and has no impact on the Private property.

The descriptions adopted by the Constitutional Court on such Financial deduction confirms that it is a tax on the capital for social cause , therefore the description of limits between the Fees and the tax is significantly important due to the difference in the placement tools and the impacts incurred thereof.

