

## الإعفاءات الضريبية و"النوافذ" الضريبية

### في الاجتهادات الدستورية\*

جوديت التيني

محامية في الاستئناف

تتناول المالية العامة نشاط الدولة عندما تستخدم الوسائل المالية التي تملكها، من نفقات وضرائب ورسوم وقروض ووسائل نقدية وموازنة... لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها. لذلك فإنّ انتظام المالية العامة وسلامتها هما من أولى الاهداف التي تطلع بها السلطة العامة في المجتمعات الحديثة، فتحرص على ابقائها بعيدة من كل ما من شأنه أن يسيء اليها او ان يعيدها الى الوراء فلا تعدو كونها قائمة على مجرد تغطية النفقات العمومية بتوزيعها توزيعاً "متساوياً" بين المواطنين<sup>1</sup>.

هذا الدور التدخلي الاجتماعي والاقتصادي للضريبة شدّد الرقابة الدستورية مرّة اخرى على تصرّف المشرّع، فلا يسعه اقرار قوانين تحدّ من القواعد والمبادئ الجوهرية الدستورية القائمة عليها الضريبة كمبدأ المساواة. ومن جملة ما تشمله تلك الرقابة الاعفاءات الضريبية لأنها تشكّل استثناءً على المبادئ الدستورية.

بموازاة ذلك، تطوّر بدوره مفهوم الاعفاءات الضريبية حتى بات الفقه الفرنسي الحديث يستخدم عبارة niche عوضاً عن تعابير تقليدية مثل dépenses budgétaires وdéroptions et exemptions fiscales. والواقع أنّ عبارة niche جديدة لدرجة أنّها تعود

\* الدراسة هي جزء من بحث أشمل قيد الاعداد حول الموازنة العامة في لبنان والرقابة الدستورية.  
<sup>1</sup>. حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة - دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2013، ص 14.

على أبعاد تقدير للسنوات القليلة الماضية، فلا يجد الباحث أثرًا لها في الكتب والمؤلفات التي تعود الى ما قبل هذا التاريخ. والترجمة الحرفية لكلمة niche الى اللغة العربية تفيد "نافذة" وهي تعني في الاصل: "cavité pratiquée dans un mur pour y déposer un objet, un meuble" وترادفها المفردات التالية: *renforcement, creux, alcôve* ما يوحى بأنّ المشرّع قد فتح نافذة في القانون من اجل تضمينها احكاما" تفسّر بالمعنى الضيق بأنّها إعفاءات ضريبية. ويجزم صندوق النقد الدولي في تقاريره على ضرورة اقتران الموازنة العمومية بهدف شامل وهو استدامة المالية العامة، لما لاحكام الموازنات من تأثيرات بعيدة المدى إنّما أكيدة على أيّ سياسة مالية قد تتبعها الدولة مستقبلاً<sup>2</sup>. لذا لا بدّ من البحث في قسم أول في الاعفاءات الضريبية من منظورها الدستوري والقانوني، وفي قسم ثانٍ في الوجه السلبي للاعفاءات الضريبية.

## 1

### الاعفاءات الضريبية من منظورها الدستوري والقانوني

إذا أردنا أن نتكلم على الاعفاءات الضريبية من منظور علمي، يقتضي أن نترجم تلك الموقف السياسي للمشرّع في خدمة المالية العامة ولتحفيز الاقتصاد الوطني. الغاية النهائية من سنّ القوانين المالية هي إقرار قواعد تحفظ وتصون الحقوق المالية للأفراد. وتتمايز الحقوق المالية والاجتماعية عن الحقوق المدنية والسياسية بالعديد من العناصر، أهمها اعتبار الاولى من قبيل موجبات بالوسائل وببذل العناية من السلطة المركزية *obligation de moyens*، وليس موجبات بالنتائج *obligation de résultats*. يتناول الموجب في هذا السياق، أي الرابطة القانونية المنشأة بين فريقين أحدهما دائن والآخر مدين حسب تعريف المادة الاولى من قانون الموجبات والعقود، حقوقاً "شخصية" للمواطنين يقتضي على الدولة أن تبذل ما في وسعها لاقرارها وضمانها وهي لا تلزم بتحقيق أية نتيجة مؤكدة إذ يترك المجال لما قد يرجع الى إرادة الناس ومبادرتهم وجهدهم الشخصي. وتؤكد عبارات العهد الدولي الخاص بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية 1966

<sup>2</sup>. Servaas Deroose, **Finances publiques et soutenabilité, Reflets et perspectives de la vie économique**, 2010/2, Tome XLIX, p.41.

على الموجب بالوسائل الواقع على عاتق الدولة في ضمانة الحقوق الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين. فرض هذا العهد التزامًا دوليًا على عاتق الدول الاطراف يقضي بالعمل ضمن مهل معقولة *délais raisonnables* على إقرار التشريعات الوطنية والاعمال الادارية ذات الموضوع المالي، بالإضافة إلى إقرار الحق بالمداعة أمام القضاء في شأن تلك الحقوق.

والسؤال يطرح حول القالب الذي يقتضي أن تقرّ به تلك الاعفاءات الضريبية؟

حجز الدستور اللبناني في المادتين 81 و82 منه، إسوةً بنظيره الفرنسي، إحداث وتعديل وإلغاء الضرائب العمومية الى السلطة التشريعية التي تمثل المواطنين أي أصحاب المال العام. تفيد القاعدة العامة في القانون العام بأنّ الصلاحيات تحدد صراحةً في النصوص وتمارس من قبل صاحبها ولا تقوّض لسواه من المراجع الآ بنص صريح في الدستور أو القانون، وهذه القاعدة من الانتظام العام<sup>3</sup>.

اجمع العلم والاجتهاد على انه لا يجوز للسلطة المشترعة في ممارستها لاختصاصاتها في مجال اقرار القوانين بالمواضيع المحفوظة لها، ان تتخلى بنفسها عنها وذلك لان هذه الصلاحية محفوظة لها اصلاً في الدستور<sup>4</sup>.

استتباعاً يطرح السؤال حول جواز إدراج الاعفاءات الضريبية في متن قانون الموازنة العمومية؟ ترعى عملية تشريع القوانين مجموعة من الاصول والقواعد يجب أن تتقيّد بها السلطة المشترعة وغالبًا ما تحدّد الدساتير عناوينها العريضة كونها تدخل في ما يعود للسلطة المشترعة من اختصاصات. وتأتي القوانين العادية لترعى وتفصّل تلك الاجراءات، وبالفعل يرعى الباب الثاني من النظام الداخلي لمجلس النواب أصول التشريع.

ويستفاد منها أنّ الاحكام القانونية الراعية للاعفاءات الضريبية قد تدرج:

<sup>3</sup>. يوسف سعدالله الخوري، القانون الاداري العام، المجلد الاول، 2006، ص 373.

<sup>4</sup>. قرار المجلس الدستوري 2002/1.

أما في صلب القانون المعني بها<sup>5</sup>، في هذا الاطار أكد المجلس الدستوري في قراره رقم 2018/2 على قاعدة عامة وهي ضرورة أن تتضوي في صلب القانون المعدل النصوص التي تعدل قانوناً سبق اقراره، ما يسهل الاطلاع عليها من قبل المواطنين وبالتالي اخذ العلم بها وتطبيقها من قبلهم ومن قبل الدولة. كما أكد المجلس أنه من الواجب أن تقتزن المواد الجديدة التي تعدل القوانين السابقة بالأسباب الموجبة لإصدارها، عملاً بالمادة 101 من النظام الداخلي لمجلس النواب، وذلك يمكن المجلس الدستوري من ممارسة رقابته بشكل اسهل واكثر فعالية.

أما في قانون لاحق للقانون المعني بها فلا يتناول سواها وقد يكون بصيغة المعجل المكرر اي لا يتضمن سوى مادة وحيدة.

قد تأتي الاحكام القانونية للاعفاءات الضريبية في صلب قوانين الموازنة العمومية. في هذا الاطار أكد المجلس الدستوري أن مجرد إيراد تلك الاحكام في متن قانون الموازنة، لا يشكل بذاته مخالفة لأصول التشريع الدستورية لان تلك الاحكام ليست من قبيل فرسان الموازنة *Cavaliers budgétaires* ولا تستوجب تالياً البطلان<sup>6</sup>. من المعلوم أن المجلس الدستوري يمارس رقابته على أصول التشريع الدستورية ويبطل فرسان التشريع أو فرسان الموازنة أي الاحكام التي يضيفها المشرع الى قانون الموازنة في الحالة الراهنة، في حين أنها لا تمت للموازنة بصلة<sup>7</sup>. فقانون الموازنة العامة يتضمن بصورة اساسية تقديراً للواردات وللنفقات، وهو بحسب المادة 5 من قانون المحاسبة العمومية يحتوي على احكام اساسية بتقدير النفقات والواردات واجازة الجباية، وفتح الاعتمادات اللازمة للأنفاق، وعلى احكام خاصة تقتصر على ما له علاقة مباشرة بتنفيذ الموازنة. والاحكام التي لا علاقة لها بذلك، بحسب تعبير المجلس، تعتبر من قبيل فرسان الموازنة. يمكن إذن لاحكام الموازنة أن ترعى مواد مختلفة كالدين العام *publique la dette* والنفقات والموارد

<sup>5</sup>. هذا هو الحال مثلاً بالنسبة لقانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الاشتراعي 1959/144 وللمادة 118 من قانون النقد والتسليف الصادر بالمرسوم 1963/13513.

<sup>6</sup>. المواد 41 الى 48 في موازنة 2017 والفصل الثالث (المواد 17 الى 42) في موازنة 2018

<sup>7</sup>. Jean-Pierre Camby, "Cavaliers", *Études en l'honneur de Loïc Philip- Constitution et finances publiques*, Economica, édition 2005, p.319.

العامة ورصيد الموازنة le solde budgétaire، ويؤخذ بالمفهوم الواسع بهذا الاطار<sup>8</sup>. فضلاً عن أنّ تلك الاحكام قد تكون جوهرية وموضوعية substantielles règles ام مجرد قواعد إجرائية règles procédurales<sup>9</sup>. استناداً الى ذلك كرس المجلس الدستوري دستورية إيراد أحكام قانونية تتناول إعفاءات ضريبية في قانون الموازنة العامة، في حين عمد الى إبطال العديد من مواد موازنة 2018<sup>10</sup> لأنها تتعلق بقانون تملك الاجانب وبأمور تنظيمية وإدارية، لا علاقة لها بالموازنة لا لجهة تقدير النفقات والواردات ولا لجهة تنفيذ الموازنة ولا لجهة مبدأ السنوية. على العموم، تكون الاعفاءات الضريبية التي تقررها القوانين صراحة" في سبيل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية تساعد في النمو والتطوير وتترجم دور المجلس النيابي المؤتمن على صون المال العام وحفظه.

### 1. الهدف الاوّل من الاعفاءات الضريبية، تشجيع قطاع أو نشاط اقتصادي معيّن

غالبًا ما يجري ذلك بالنسبة للقطاعات والنشاطات الاستثمارية وتمثّل تلك الاعفاءات المقدار من مساهمة الدولة التي تمنحها للمكفّل لقاء ما يواجهه من خطورة في الاستثمار. فالضريبة بمفهومها الحديث لم تعد مجرد وسيلة مالية لتغطية الانفاق بل أصبحت تتدخل الدولة من خلالها

<sup>8</sup>. Pascale Bertoni, **Prélèvements obligatoires, déficits publics et dette publique : des concepts largement conventionnels et vecteurs d'idéologie**, RFFP n°125, 1er février 2014, p.187.

<sup>9</sup>. George Koptis, Steven Symansky, **Fiscal Policy Rules**, IMF, Occasional paper n° 162, 1998.

<sup>10</sup>. المادة 14 نصت على تعيين الهيئات النازمة ومجلس ادارة المؤسسات العامة خلال مدة ستة أشهر من تاريخ نشر قانون الموازنة المادة 35 نصت على امكانية تسوية مخالفات البناء...

المادة 43 نصت على الغاء او دمج عدد من المؤسسات العامة والمصالح المستقلة بقرار من مجلس الوزراء

المادة 49 تعطي الحق بالإقامة في لبنان لكل عربي او أجنبي يشترى وحدة سكنية في لبنان ضمن شروط حددتها

المادة 51 تتعلق بالحد الأدنى للرواتب والاجور وتعديل دوام العمل الأسبوعي للموظفين في القطاع العام

المادة 52 تتعلق بتحديد العطلة القضائية

المادة 26 تتعلق بتسويات ضريبية

بشتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وهي وسيلة لتوجيه الاقتصاد الوطني وفقاً للظروف والحاجات. يترجم ذلك من خلال حثّ المكلف للقيام بنشاط معين عبر إقرار إعفاءات أو تخفيضات ضريبية، ما يؤدي الى إنخفاض في سعر الكلفة بالنسبة للمنتجات وزيادة إمكانية الافراد المالية ويسهل إنماء المشاريع التجارية والصناعية والسياحية. عرّف الفقه الفرنسي الحديث هذا النوع من الاعفاءات بـ<sup>11</sup> niches fiscales verticales ou actives. وهو يبرز في فرنسا تحديداً في القطاع الصناعي الاستثماري والتجاري بالنسبة للاستثمارات في الخارج في مجال تأجير العقارات L'investissement dans l'outre-mer dans l'immobilier locatif.

أما في لبنان فقد صدر القانون 2001/360 "تشجيع الاستثمارات في لبنان" وهو يطبق على الاستثمارات العائدة للمستثمرين الراغبين في الاستفادة من أحكامه التي تتناول، بحسب المادة الثانية، قطاعات الصناعة والزراعة والتصنيع الصناعي والسياحة والمعلوماتية والتكنولوجيا والاتصالات والاعلام وغيرها من القطاعات التي يحددها مجلس الوزراء بموجب مرسوم يصدر عنه بناءً على إقتراح رئيس مجلس الوزراء.

نص في المادة السابعة منه على إنشاء المؤسسة العامة لتشجيع الإستثمارات في لبنان "إيدال-IDAL" التي حلت مكان المؤسسة المنشأة بالمرسوم 1994/5778. تتمتع إيدال باستقلالية مالية وإدارية كسائر المؤسسات العامة التي تدير مرافق عامة مختلفة وقد فاق عددها اليوم 120 مؤسسة خصوصاً بعد إنشاء مؤسسات عامة لإدارة المستشفيات الحكومية. تخضع المؤسسات العامة لسلطة الوصاية الادارية autorité de tutelle التي تعود لها الرقابة على مقررات مجلس الادارة بالاعتراض عليها أو بتعليق نفاذها على موافقتها المسبقة، بالإضافة الى الرقابة على نشاط المستخدمين والعمّال. أما مرجعية "إيدال" فهي رئيس مجلس الوزراء كونها تخضع لوصايته.

مراعاةً لمبدأ الائتماء المتوازن الدستوري قسّم القانون في المادة العاشرة منه، المناطق اللبنانية الى ثلاث مناطق استثمارية بحسب جدول وخريطة مرفقين به، وتستفيد المشاريع الاستثمارية فيها من الاعفاءات والتسهيلات الضريبية أهمها الاعفاء من الضريبة على الدخل وعلى توزيع

<sup>11</sup>. Katia Weidenfeld, *A l'ombre des niches fiscales*, Economica, 2011 et Francis Lefebvre, *Comment réduire son impôt sur le revenu : Niches fiscales, Investissements défiscalisés, Réductions et crédits d'impôt*, Editions Francis Lefebvre, 2009

أنصبة الارباح الناتجة عن المشروع وذلك لفترات يحددها القانون، تخفيض رسوم اجازات العمل والاقامة، الاعفاء من رسوم تسجيل العقارات في السجل العقاري ومن رسوم الافراز والضم والفرز والتأمين العقاري ورسم تسجيل عقود الايجارات في السجل العقاري، تخفيض على رسوم رخص البناء، وغيرها من التسهيلات والاعفاءات والتخفيضات والحوافز المالية كالمساهمة في رأس مال بعض الشركات المغفلة المعيّنة في المادة السادسة من القانون.

## 2. الهدف الثاني من الاعفاءات الضريبية، إرادة المشرّع في مساندة بعض الفئات الاجتماعية

هي فئات لا تقوم بنشاط اقتصادي معيّن، إنّما يقرّر المشرّع مساندةً عبر الاعفاءات والمنح *subventions* نظراً لما تمثّله اجتماعياً. يعود ذلك الى تطوّر مفهوم "المساواة أمام الضريبة" من المساواة الرياضية التي تعني إيجاد نسبة دقيقة بين تكليف الفرد ومبلغ دخله الى المساواة الشخصية حيث يجري تشخيص الضريبة ما يعني فرض الضريبة على أساس أوضاع المكلف الشخصية والعائلية ومراعاة مقدار الدخل. هنا يظهر معنى وضرورة إقرار الاعفاءات الضريبية لبعض الفئات في المجتمع وإعفاء الحد الأدنى الضروري للعيش من الضريبة، فضلاً عن أهمية تطبيق تصاعدية الضريبة *progressivité de l'impôt* بحيث يرتفع المعدّل كلّما زادت قيمة المبلغ الخاضع للتكليف لدى المكلف الواحد. والاجدى، تطبيقاً لعدالة الضريبة من الناحية الاجتماعية، أن يتمّ إعفاء القسم من الدخل الضروري للعيش وفرض الضريبة بمعدلات تصاعدية على القسم الثاني ترتفع كلّما ارتفع الدخل.

من جهة أخرى، عرّف الفقه الفرنسي الحديث هذا الشكل من الاعفاءات بـ *niches fiscales horizontales ou passives*<sup>12</sup>. وغالباً ما تقوم الدول المتقدّمة بدعم الفئات المتوسطة والمحدودة الدخل كالموظفين متوسطي ومحدودي الدخل، او من اجل معالجة أزمة المساكن أو لتشجيع النسل... في فرنسا حصل ذلك على نطاق واسع عام 2008 بما يعرف بـ *PPE ou Prime pour l'Emploi*.

<sup>12</sup>. Katia Weidenfeld, *op. cit.* et Francis Lefebvre, *op. cit.*

شخصنة الضريبة ودورها التدخلية الاجتماعي على وجه الخصوص، ترجم في الاعفاءات الضريبية التي قررتها القوانين الضريبية اللبنانية وأهمها قانون ضريبة الدخل لبعض فئات المجتمع كالموظفين العموميين والعسكر والقضاة من أجل ضمانة الحد الأدنى من العيش الكريم لهم نظراً لتوليهم ورعايتهم شؤون الناس والمواطنين. لدى مراجعتنا لأحكام هذا القانون نرصد جملة من الاعفاءات التي تبدو جلية في مصلحة المالية العامة:

- الفقرة الرابعة من المادة 47 في الباب الثاني من قانون ضريبة الدخل التي تنص على أن يعفى من ضريبة الدخل على الرواتب والاجور، معاشات التقاعد التي تمنح لموظفي الدولة والمصالح العامة أو المؤسسات العامة والخاصة وفقاً لقوانين التقاعد وأنظمتها.

تعفي هذه الفقرة "موظفي الدولة" بالمفهوم الواسع لذلك فهي تشمل، بالإضافة الى الموظفين العموميين الخاضعين للمرسوم الاشتراعي 1959/112، القضاة والعسكر ورجال القوى الامنية.

بالنسبة للقضاة تعيد المادة 20 من الدستور أنّ القضاء هو سلطة دستورية أسوة" بسائر السلطات الدستورية (التنفيذية والتشريعية) وهذه السلطة مستقلة في إجراء وظيفتها عن باقي السلطات. الاهم من ذلك هو تكريس تلك المادة ضرورة إقرار وصون الحقوق والضمانات اللازمة ليس فقط للمتقاضين مثل "المحاكمة العادلة" وغيرها من الحقوق الأساسية التي ليس في وسع الدستور تفصيلها، بل أيضاً تكريسها ضرورة إعطاء الضمانات القانونية اللازمة للقضاة لكي تتمكن السلطة الدستورية التي يمثلونها من ممارسة مهامها بشكل كامل وفعال.

عملياً نجد مختلف تلك الضمانات في المبادئ العامة للقانون ذي القيمة القانونية والمبادئ العامة ذات القيمة الدستورية والاتفاقيات والمعاهدات الدولية الداخلة في المنظومة القانونية الداخلية بعد إبرامها وتصديقها وفقاً للأصول والقواعد الدستورية المنصوص عليها في المادة 52، بالإضافة الى القوانين العادية مثل قانون العقوبات وقانون أصول المحاكمات الجزائية وقانون أصول المحاكمات المدنية وقانون التنظيم القضائي وخصوصاً القوانين الضريبية عندما تقرّ الاعفاءات الضريبية التي من شأنها إفادة وتعزيز الوضع المالي والمعيشي للقضاة حتى بعد تقاعدهم ما يسمح لهم تالياً ممارسة مهامهم بشفافية وتجرد أكثر وفقاً لمنطوق الحق والعدالة.

بالنسبة للعسكر ورجال القوى الامنية، فهم ينتمون الى مؤسسات الدولة التي لا تتمتع بالاستقلالية ولا بالشخصية القانونية المستقلة عن كيان الدولة. يرى أغلب الفقه أنّ إعفاء معاشات تقاعد رجال الجيش والقوى الامنية من ضريبة الباب الثاني يقع في محلّه القانوني نظراً للتضحيات التي قام بها هؤلاء طيلة مدة خدمتهم.

من المعلوم أنّ في لبنان هناك أنظمة موظفين عديدة، فللجيش أنظمتها الخاصة وكذلك لقوى الامن الداخلي وللقضاة قانون يرضى التنظيم القضائي وللقضاة العدليين قانون القضاء العدلي ولقضاة مجلس شورى الدولة نظامهم الخاص ولقضاة ديوان المحاسبة قانون تنظيم الديوان ومهامه. أما الموظفون المدنيون الدائمون في ملاكات الدولة فيراعهم المرسوم الاشتراعي 1959/112 وهو يطبق على جميع موظفي الدولة باستثناء رجال الجيش، الامن الداخلي، الامن العام، أمن الدولة والقضاة.

بعد تردّد كبير أجمع الفقه على أنّ العلاقة التي تربط الموظف العام بالدولة اللبنانية علاقته تنظيمية réglementaire ou statutaire وليست تعاقدية، ذلك أنّ الموظف في الوضع الحاضر يتم تعيينه بقرار إداري أحادي الجانب acte unilatéral بدون أخذ رأي الموظف المعين. كرّس نظام الموظفين هذه العلاقة التنظيمية أو النظامية بين الموظف والدولة في المادة الثانية منه، وفي فرنسا كرّسها النص منذ عام 1983. أما العاملون في القطاع العام بالتعاقد فهم مستثنون من العلاقة التنظيمية لأنّ العقد هو الذي ينظّم العلاقة بين المتعاقد والدولة، فتتصف العلاقة بالتعاقدية. ترعى المواد 63 الى 73 الحالات التي تنتهي فيها خدمة الموظف ويخرج نهائياً من الملاك وهي الوفاة، الاستقالة، الاحالة على التقاعد أو الصرف من الخدمة والعزل.

بالنسبة للصرف من الخدمة، يستفيد الموظف من تعويض الصرف، وفي الاحالة على التقاعد يستفيد الموظف من معاش تقاعدي. يصرف الموظف من الخدمة أو يحال على التقاعد في الاحوال التي ينص عليها القانون، أو بقرار من مجلس التأديب، أو في كل من الاحوال التالية: بلوغ السن القانونية الرابعة والستين، إلغاء الوظيفة، عدم الكفاءة المسلكية، إعادة تنظيم الدوائر.

عملاً بالمادة 68 من نظام الموظفين، تجري الاحالة على التقاعد أو الصرف من الخدمة بقرار من هيئة مجلس الخدمة المدنية، بعد استطلاع رأي الادارة المختصة ووزارة المالية. أجمع الفقه والاجتهاد أنّ هذا القرار له الصفة الاعلانية لأنّ القانون ينهي حكماً مفعول مرسوم التعيين

بمجرد بلوغ السنّ القانونيّة. في الاصل لا لزوم لاستصدار مرسوم أو قرار إداري بالإحالة الى التقاعد أو بالصرف من الخدمة، وفي حال استصداره يكون له المفعول الاعلاني فقط.

أما في العزل وهو أشدّ عقوبة تأديبية يتعرّض لها الموظف، لا يحصل هذا الاخير على حقوقه في معاش التقاعد أو تعويض الصرف. وفي الاستقالة لا يستفيد الموظف من حقوقه في معاش التقاعد أو تعويض الصرف بل تدفع له المحسومات التقاعدية المقطعة من رواتبه.

نص الفقرة التاسعة من المادة 47 من قانون ضريبة الدخل على إعفاء تعويض الصرف من الخدمة المدفوع وفق القوانين النافذة في لبنان من ضريبة الباب الثاني.

يطبق هذا التدبير على الموظفين الذين لا يتقاضون معاشاً تقاعدياً، إما لانهم غير خاضعين لشرعة التقاعد، أو لانهم لا تتوافر فيهم الشروط المفروضة للحصول على معاش تقاعدي، بالرغم من خضوعهم لشرعة التقاعد.

بالنسبة للموظف العمومي، يعني الصرف من الخدمة إنهاء خدمة الموظف العمومي وإخراجه نهائياً من الملاك، على أن يعطى تعويض صرف.

تنص الفقرة العاشرة من المادة 47 من قانون ضريبة الدخل على إعفاء التعويضات العائلية المدفوعة وفق القوانين والأنظمة النافذة من ضريبة الباب الثاني:

وتنص المادة 21 من نظام الموظفين على التعويض العائلي:

1. يعطى الموظف تعويضاً عائلياً عن زوجه وأولاده تحدّد قيمته وشروطه بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء بناءً على اقتراح هيئة مجلس الخدمة المدنية على أن يستفيد أولاده الاثنا من هذا التعويض حتى زواجهن والذكور حتى بلوغهم سن الرشد أو عند إكمالهم الخامسة والعشرين من عمرهم في حالة متابعتهم الدراسة.

2. يتقاضى المتعاقدون التعويض العائلي المخصص للموظفين العاملين.

3. إقرار الاعفاءات الضريبية الداخلية بواسطة مبادئ القانون الدولي العام

نتكلم هنا على الاعفاءات المقررة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة في مختلف الدول كما لبنان. واتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية 1961 تشكل الوثيقة الاولى والاھم التي قننت

الاعراف الدولية الخاصة بالحصانات وبالامتيازات الدبلوماسية الخاصة بالبعثة الدبلوماسية وبالمبعوث الدبلوماسي.

يجري إعفاء دار البعثة من كل الضرائب والرسوم الوطنية او الاقليمية او البلدية سواء أكانت المرافق التي تشغلها مملوكة أم مستأجرة، ما لم تكن هذه الضرائب والرسوم مقابل خدمات خاصة معينة كرسوم الهاتف والكهرباء والماء...

لا يسري هذا الاعفاء على تلك الضرائب والرسوم التي تكون بموجب تشريع الدولة المضيفة على عاتق الشخص المتعاقد مع الدولة الموفدة أو مع رئيس البعثة. فلو تعاقدت البعثة أو رئيسها مع مقاول لبناء دار البعثة أو مع تاجر لتأثيث الدار، فإن المقاول أو التاجر لا يعفى من الضرائب والرسوم المقررة على أمثالهما بموجب قانون الدولة المضيفة<sup>13</sup>.

بالنسبة للاعفاءات المالية التي يستفيد منها المبعوث الدبلوماسي، فقد قننتها المادة 34 من اتفاقية فيينا 1961 وبموجبها يعفى المبعوث من جميع الرسوم والضرائب الشخصية او العينية الوطنية او الاقليمية او البلدية باستثناء ما يلي:

- الضرائب غير المباشرة المندمجة في اثمان السلع او الخدمات
- الرسوم والضرائب المفروضة على الاموال العقارية الخاصة الكائنة في اقليم الدولة المضيفة ما لم تكن في حيازته نيابة عن الدولة المعتمدة من اجل استخدامها في اغراض البعثة
- الضرائب التي تفرضها الدولة المضيفة على التركات
- الرسوم والضرائب المفروضة على الدخل الخاص الناشئ في الدولة المضيفة، والضرائب المفروضة على رؤوس الاموال المستثمرة في المشروعات التجارية القائمة في تلك الدولة
- الرسوم والضرائب المفروضة مقابل خدمات معينة كالإنارة والمياه
- رسوم التسجيل والتوفيق والرهن العقاري ورسم الطابع بالنسبة الى الاموال العقارية الخاصة

<sup>13</sup>. محمد المجذوب، القانون الدولي العام، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة السادسة، 2007، ص 742.

وتعفي الدولة المضيفة من الضرائب والرسوم الجمركية المواد المعدّة لاستعماله الخاص أو لأفراد أسرته، من أجل تسهيل عمل المبعوث واستقراره.

بالنسبة للاعفاءات التي تطال البعثات القنصلية والقناصل فلقد قننتها اتفاقية فيينا للعام 1963 التي دخلت حيّز التنفيذ العام 1967 وقد أقرها لبنان بقانون العام 1974. وهناك تكرار للكثير من الاحكام القانونية الواردة في اتفاقية فيينا للعام 1961 بفعل التداخل والتكامل بين المؤسستين الدبلوماسية والقنصلية.

تعفى الدار القنصلية من الضرائب والرسوم، كما يعفى الموظف القنصلي من الضرائب والرسوم الشخصية والعينية الوطنية والاقليمية والبلدية باستثناء الضرائب غير المباشرة. يضاف اليها الضرائب والرسوم العقارية وضرائب التركات والانتقال والضرائب على المداخل الخاصة التي تنشأ في الدولة المضيفة وعلى استثمارات الشركات ورسوم التسجيل والرسوم القضائية والطوابع. وتعفى من جميع الرسوم الجمركية والضرائب والاتاوات المواد المعدّة للاستعمال الرسمي للبعثة أو للاستعمال الشخصي للموظف القنصلي وأفراد عائلته<sup>14</sup>.

## 2

### الاعفاءات الضريبية غير الدستورية وغير القانونية

تمثّل تلك الوجه السلبي للاعفاءات وهي تأتي، في أغلب الاحيان وخلافاً للاصل، في خدمة بعض المصالح الشخصية الفردية أو القويّة التي تناقض بطبيعتها المصلحة العامة. تعكس تلك الاعفاءات الارادة الملتوية للمشرّع خصوصاً " عندما يقرّها في ظلّ كل المشاكل المالية المتمثلة بالعجز المالي وتفاقم الدين العام. والاصل أن تسري أحكام الموازنة في منطبق تخفيض العجز والاستدانة وإعادة التوازن الى الحسابات العمومية، وذلك يتطلّب تحليّ المشرّع بالدقّة والحنكة والتفاني في عمله التشريعي<sup>15</sup>. تُثقل الاعفاءات المالية العامة للدولة على صعيدي الإيرادات

<sup>14</sup>. محمد المجذوب، مرجع سابق، ص 783.

<sup>15</sup>. Bernard Schwengler, *Les règles budgétaires, une alchimie délicate*, Revue française d'économie, 2012/2, Volume XXVII, p.63.

المنتقصة من الضرائب والرسوم (manque à gagner) في ظل بقاء النفقات العامة على حالها.. وأجمع رجال الاقتصاد على أنّ تلك الاعفاءات التي غالبا ما تفرض بصورة غير علمية وغير شفافة، تؤدي الى فتح الباب واسعا" أمام الهدر والاضرار تاليا" بالمالية العامة وبالانتظام العام الملازم لها. وفي هذا السياق أتى القانون الدستوري 2008/724 الصادر بتاريخ 23-7-2008 والمعدّل للمادة 34 من الدستور الفرنسي ليجب إقرار قوانين برامج programmation lois de pluriannuelles توجه الموازنة العامة للسنوات القليلة المقبلة (مثلا" ثلاث سنوات)، ما يؤدي الى تقليص وترشيد الانفاق وإعادة التوازن الى الحسابات العامة وبالتالي الى الموازنة العمومية<sup>16</sup>.

### 1. عدم دستورية الاعفاءات الضريبية لخرقها مبدأ المساواة في التكاليف الدستوري

ينظر المجلس الدستوري في جوهر الاعفاء المقرّر في الموازنة او شتّى القوانين ليقف عند دستوريته. وهو يراقب مدى انطباق الاعفاء على الكتلة الدستورية التي تحوي بشكل رئيس على النصوص والمبادئ الدستورية العامة التي على القوانين أن تتقيّد بها. الاصل هو وجوب احترام النصوص الضريبية لقاعدة المساواة امام القانون المنصوص عليها في الفقرة ج من مقدمة الدستور والاخيرة تشكل القاعدة الدستورية الاساسية لممارسة المجلس الدستوري صلاحياته في الرقابة على دستورية القوانين. يتفرّع منها مبدأ المساواة أمام الاعباء العامة المكرّس صراحة" في المادة السابعة من الدستور. ومبدأ المساواة يضمن نفس المعاملة للجميع ضمن شرطين: الشرط الاول، وحدة الاوضاع بين المكلفين بنفس الضريبة او تشابها او تماثلها. والشرط الثاني، قانونية الضريبة إذ "لا ضريبة بدون قانون". من جهة أخرى، تتجلّى أهمية الرقابة الدستورية على الاعفاءات الضريبية في امرين متلازمين: الاول وهو أنّ مطالبة المكلفين بتطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبة لا يمكن أن يتحقق الا في ظل صدور قانون يتناول وينظّم الحقوق الاقتصادية والاجتماعية للأفراد. والامر الثاني هو أنّ تلك الحقوق غالبا" ما تكون مصاغة بشكل لا يسمح بالمطالبة المباشرة بتطبيقها خصوصا" امام القضاء وذلك بخلاف الحقوق المدنية والسياسية.

<sup>16</sup>. Rémi Bouchez, **Les nouvelles propositions : Des lois de programmation des finances publiques au projet d'instituer des lois-cadres d'équilibre des finances publiques**, RFFP n°117, Février 2012, p.121.

في قرار للمجلس الدستوري رقم 2002/1 حول الطعن في قانون الضريبة على القيمة المضافة، أبطل المجلس المادة 61 من القانون المذكور والتي تقرّر إعفاءً من الضريبة على القيمة المضافة لعدم دستوريتها. وجد المجلس أنّ هذا الاعفاء يتناقض ومبدأ المساواة بالمطلق كما وتحديداً " مساواة المواطنين امام الفرائض العامة والضرائب، وذلك بدون أن تبرّرها المصلحة العامة الماليّة والاقتصاديّة والاجتماعيّة.

يعتمد المجلس الدستوري الفرنسي النهج عينه، وهو يراقب إحترام القوانين لمبدأ المساواة المكرّس في المادتين 6 (المساواة امام القانون) و13 (المساواة امام الاعباء العامة) من الاعلان العالمي لحقوق الانسان والمواطن 1789، ولهذا الاخير القيمة الدستورية في فرنسا وهو يدخل في الكتلة الدستورية التي يستند اليها المجلس لممارسة رقابته على دستورية القوانين. وإعتبر المجلس الدستوري في القرار الصادر عنه 2018/748 أنّه ينبغي على المشرّع، عندما يطبّق المادة 34 من الدستور، أن يسند المساواة الى قدرة المكلف على المساهمة في النفقات العامة<sup>17</sup> suivant les facultés contributives.

وكانت نقابة المحامين في بيروت قد عرضت في تقرير حول "الاستعراض الشامل الدوري الخاص ببلبنان" ما حققه لبنان على صعيد حقوق الانسان وما يجب أن يحققه. ورفعت هذا التقرير الى مجلس حقوق الانسان في الامم المتحدة، وقد أوجبه المجلس على كل دولة وعلى المنظمات المدنية لديها.

ولجنة حقوق الانسان المنشأة طبقاً للعهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية للعام 1966، تختلف عن مجلس حقوق الانسان المقصود هنا والذي ، بعد أن كان تابعا للمجلس الاقتصادي والاجتماعي وهذا الاخير من الفروع الرئيسية للامم المتحدة عملاً بالمادة 7 من الميثاق الاممي، أصبح منذ 2006 مرتبطاً بالجمعية العمومية مباشرةً ويعنى جميع أعضاء منظمة الامم المتحدة بما يصدر عنه<sup>18</sup>.

17. Décision du C.C. français no 2018-748 QPC du 30 Novembre 2018, disponible sur: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2018/2018748QPC.htm>

18. محمد المجذوب، مرجع سابق، صفحة 387.

وقد اعتبرت نقابة المحامين أنه إذا كان الدستور قد كرس المبادئ العامة الأساسية لحقوق الإنسان والمساواة بين المواطنين كافةً، إلا أن بعض القوانين اللبنانية ما زالت تمنع قيام دولة المواطنة وتعتمد معيار التمييز بين المواطنين في مجالات عدة أبرزها القوانين الضريبية، حيث يجب اقرار المساواة في رسم الانتقال بالإضافة الى اقرار افادة المرأة من الخفض الضريبي الذي يستفيد منه الرجل المتزوج أو رب العائلة. وأن هناك بعض القوانين الضريبية التي تقرّ إعفاءات تتناقض مع مبدأ المساواة بين المواطنين<sup>19</sup>.

## 2. عدم دستورية الاعفاءات الضريبية لدى عدم تبريرها باعتبارها المصلحة العامة

يقضي الاصل بالمساواة امام الضريبة نفسها بين المواطنين الذين يتمتعون بنفس الشروط القانونية للتكليف، فلا استثناء لاحد منهم ولأي سبب كان. الا أنّ تلك القاعدة تكاد تكون مطلقة لولا إجماع الفقه والاجتهاد الدستوري على وجود استثنائين لها:

- الاستثناء الاول يتمثل بإرادة المشرّع بما يمتلك من سلطة تقديرية أن يميّز بين المواطنين اذا كانوا في أوضاع قانونية مختلفة.

- والاستثناء الثاني يتمثل بإرادة المشرّع في الشذوذ عن المبدأ سندا "لمبررات واعتبارات المصلحة العامة"<sup>20</sup> وتشير "المصلحة العامة" إلى المصالح والقيم والأهداف التي يشترك فيها جميع أفراد المجتمع<sup>21</sup>. وهي تتلازم مع مفاهيم اخرى تسود القانون العام مثل الانتظام العام، الملك العام، الخدمات العامة... وتشكل الغاية النهائية لنشاط الدولة.

والاهم أنه لا يمكن أن تكون المصلحة العامة مجموع مصالح الافراد لأنها بطبيعتها مصالح متناقضة، فالمصلحة العامة تتخطى المصالح الفردية ومصالح الجماعات<sup>22</sup> لترتبط

<sup>19</sup>. تقرير نقابة محامي بيروت للأمم المتحدة عن حقوق الإنسان، النهار، 2010/8/3:

<http://www.beirutletter.org/index.php?page=issues&id=1098&action=Detail>

<sup>20</sup>. القرار 2017/5، مرجع سابق

<sup>21</sup>[http://www.toupie.org/Dictionnaire/Interet\\_general.htm](http://www.toupie.org/Dictionnaire/Interet_general.htm)

<sup>22</sup>. على سبيل الاستطراد، فإنّ مجموع مصالح الطوائف الدينية في لبنان لا تترجم المصلحة العامة.

بالمجتمع وبأهداف تتحقق من خلالها مصالح الافراد والجماعات<sup>23</sup>. وفي ظلّ الواقع المتمثّل بإستحالة البحث عن المصلحة العامة في تضارب المصالح الفردية وتضارب المفاهيم التي قد تكون محقّة او منافية للعدل والمساواة، وفي ظل مشقّة التوفيق بين المصالح المتضاربة، يقضي الحل الامثل بتكريس طابع التضامن والتضحية التي تتميز به الحقوق الاقتصادية والاجتماعية<sup>24</sup>. فتلك الحقوق تتخطى طابع العلاقات التعاقدية المتبادلة لتستتبع درجة عالية من التضحية للمصالح العام. فينعكس ذلك ايجاباً على المجتمع وعلى جميع افراده بفضل الوحدة والعدالة والاستقرار والازدهار وتتحقق الاهداف التي يرمي اليها المواطنين. وقد يتبيّن المنحى الذي اعتمده المشرّع في تغليب المصلحة العامة، بالرجوع الى الاعمال التحضيرية التي سبقت إقرار القانون<sup>25</sup>، وهي تساعد المجلس الدستوري في مراقبة سقف الاعفاءات الممنوحة وجداها<sup>26</sup>.

### 3. بعض تطبيقات الاعفاءات الضريبية غير الشرعية وغير الدستورية في القوانين اللبنانية

قد تأتي هذه الاعفاءات في قوانين لا تتناول سواها وتكون من قبيل القوانين المقرّة "على قياس" بعض الافراد خدمةً لمصالحهم الشخصية ولنا في التجربة العديد من السوابق في لبنان. لا بل قد يتمادى المشرّع في مخالفته ليقرّ تمديد مهل الاعفاء في حال وجودها. في حين أنّه من خصائص التشريع العامة أن يأتي القانون، عرفياً كان ام مكتوباً، بقواعد سلوك اجتماعية عامة تتصف بالتجريد والدوام والالزام. ومن جهة ثانية، قد ترد تلك الاعفاءات في صلب القوانين المرعية وهي تكون نافذة بالرغم من عدم دستوريّتها، نظرًا لعدم ابطالها من قبل المجلس الدستوري لعدم تقديم طعن بشأنها او لانقضاء مهلة الخمسة عشر يوماً للطعن، او لعدم اقترانها بمهلة معيّنة في القانون نفسه ترعى نفاذها، وبطبيعة الحال لعدم ازلتها بالطرق القانونية المشروعة ومن بينها الالغاء.

<sup>23</sup>. عصام سليمان، محاضرات مادة "الحريات العامة وحقوق الانسان" في قسم الدراسات العليا.

<sup>24</sup>. أنطوان مسرّه، الحكمية المحلية: النقاش المحلي في القضايا المشتركة، المؤسسة اللبنانية للسلم الاهلي الدائم،

2003، ص 60 و62.

<sup>25</sup>. قرار المجلس الدستوري الفرنسي 2018/748، مرجع سابق

<sup>26</sup>. قرار المجلس الدستوري الفرنسي 2012-662

وبعد مراجعتنا لبعض القوانين اللبنانية، تمكنا من رصد بعض الاحكام التي قرّرت اعفاءات ضريبية يبدو لنا بأنها لا تقع في محلّها الدستوري والقانوني الصحيح، ما يستتبع تاليًا ضرورة الغائها عبر تقديم اقتراحات او مشاريع قوانين. وبانتظار ذلك لا يبقى امامنا سوى بناء رأي عام اقتصادي واجتماعي مسيرّ وفقاً لثقافة المال العام، قادر على أن يشكل ثقلًا ضاغظًا وموجّهًا في إدارة البلاد في الامور الاقتصادية والاجتماعية والمعيشية. أبرز تلك الاحكام:

- الاعفاءات المقرّرة لصالح النواب والرؤساء الحاليين والسابقين في القانون 25 تاريخ 25-2-1974 وتعديلاته. بات معلومًا ومتداولًا اليوم من قبل الشعب اللبناني أمر استفاة النواب من مبالغ كبيرة من الرواتب والمخصصات والمبالغ التعاضدية وتعويضات ما بعد الخدمة نسبةً الى إنتاجيتهم المحدودة لا بل المعدومة بالنسبة الى العديد منهم. وفي هذا الإطار، يطبق واسعًا مفهوم "نوافذ الميزانية" أو "النوافذ الضريبية" niches fiscales، حيث لا يقتصر الحديث عن مجرد الاعفاءات بل يتعداه الى الرواتب والتعويضات والمخصصات المقرّرة بشكل عشوائي ولا يمت للمصلحة العامة بصلة. فراتب النائب في البرلمان اللبناني يبلغ 18 مرّة الحد الأدنى للأجور وهو من المستويات الاعلى عالميًا<sup>27</sup>. ويتقاضى النواب إضافةً للرواتب الشهرية خلال خدمتهم والمبلغ التعاضدي من صندوق تعاضد النواب، العديد من المخصصات كالضمان الصحي حيث لا يخضع النواب للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بل لشرعة التعاقد مع شركة تأمين خاصة، بالإضافة الى ما يعرف "بنفقات إسفلت" يحصل عليها النائب سنويًا من موازنة وزارة الاشغال العامة والنقل. ويستفيد النواب من عدد من الاعفاءات الضريبية كحقوقهم في شراء سيارة معفاة من الرسوم الجمركية خلال الولاية النيابية. يعتبر البعض وهم على حق أنّ تلك الاحكام ليس من شأنها الحؤول الى الاسراف والتبذير، الا أنّ الواقع يثبت العكس خصوصًا لدى تعسّف نواب ومبالغتهم في الاستفاة من الاعفاءات الممنوحة لهم وممارستها في غير الغاية المعدّة لها. وتستفيد عائلة النائب بعد وفاته من تعويضات ما بعد الخدمة على نطاق واسع. وما يستدعي القلق هو رفع مخصصات وتعويضات

<sup>27</sup>. يتقاضى النائب اللبناني 12.75 مليون ليرة لبنانية.

السلطات العامة في أغلب الاحيان بالتوازي مع رفع الحد الأدنى للأجور وتحويل سلاسل رواتب القطاع العام<sup>28</sup>.

من جهة أخرى، تبرز مشكلة أساسية تؤدي الى الهدر وهي لدى الجمع بين المناصب العامة الذي قد يتعدى احياناً المنصبين بالنسبة للشخص الواحد. فضلاً عن كثرة وجود هذه الحالات، ما يستدعي ضرورة اقرار قوانين جديدة او تعديل القوانين المرعية لتلافي تلك الازدواجية او التعددية التي قد تطرأ من جزاء هذا الجمع.

عملاً بالقاعدة العامة في القانون العام، لا يمكن الجمع بين راتبين. الا أنّ الامر يختلف بالنسبة للتعويضات والرواتب إذ يمكن الجمع بين التعويض والراتب أو بين تعويضين مختلفين. على سبيل المثال وعملاً بالمادة 34 من قانون النقد والتسليف، يحصل كلّ من مدير المالية العام ومدير الاقتصاد الوطني العام، بالاضافة الى رواتبهم من وظيفتهم الاصلية، على تعويض مهمّة لقاء العضوية في المجلس المركزي للمصرف المركزي يدفعه هذا الاخير. يستحيل الجمع إذن بين راتب الوزارة وراتب النيابة للوزير النائب، في حين يمكن الجمع بين التعويض الرئاسي أو النيابي والراتب التقاعدي الوظيفي للرؤساء والنواب إن كانوا موظفين سابقين قبل الرئاسة أو النيابة. ما يعني أنّه يمكن لرئيس الجمهورية الذي شغل منصب قائد الجيش، أن يجمع بين راتبه العسكري التقاعدي وتعويضه كرئيس سابق للجمهورية. ويمكن للنواب الذين كانوا يشغلون مناصب في القطاع العام أن يحصلوا على تعويضات التقاعد من وظائفهم السابقة مضافاً إليها التعويضات التي يحصلون عليها كنواب سابقين مدى حياتهم والنسب تكون وفقاً لعدد الدورات النيابية، ويمكن لنائب وعميد سابق مثلاً أن يراكم في الوقت نفسه تعويضين نيابتي وعسكري.

الاعفاء من الضريبة على القيمة المضافة على الالماس واليخوت وغيرها من السلع الفاخرة التي تقرّر المادة 17 من قانون الضريبة على القيمة المضافة في الفقرتين "ي و ل"، إذ تنص على الاعفاء من تلك الضريبة بالنسبة للأحجار الكريمة وشبه الكريمة والاحجار الكريمة وشبه الكريمة التركيبية او المجددة واللؤلؤ، الالماس، الذهب والفضة ومعادن ثمينة اخرى. وبالنسبة

<sup>28</sup>. في الاسباب الموجبة لاقتراح القانون المقدم من النائب بولا يعقوبيان بتاريخ 4-10-2018 والذي يقضي بتخفيض المخصصات والتعويضات الشهرية لرؤساء الجمهورية والحكومة والنواب السابقين، وحصر هذه المخصصات بكل من سبق وانتخب نائباً، إذا كان فقير الحال أو عاجزاً عن كسب العيش أو معوقاً لا يتعاطى عملاً مأجوراً.

لليخوت والمراكب الاخرى وزوارق النزهة او الرياضة بطول يتجاوز 15 متراً، العائدة لغير اللبنانيين. يقتضي إلغاء تلك الاعفاءات وكانت قد أكدت وزارة المال على أنّ هذا التدبير يهدف إلى زيادة إيرادات الحكومة ويؤدّ وحده في السنة المالية مبلغاً إضافياً قدره 171 مليون دولار في عام 2017 بالنسبة لإجمالي الإيرادات الضريبية الذي يبلغ 1.61 مليار دولار خلال نفس الفترة<sup>29</sup>.

أنّ الاعفاءات الاخرى المقررة في تلك المادة تبرزها المصلحة العامة كونها تشمل مواد أولية وأساسية كالخبز والطحين وتشمل اللحوم والأسماك والمحضرات الغذائية المعدة لتغذية الاطفال.

الإعفاءات من الضرائب والرسوم والعلاوات الممنوحة للطوائف الدينية، الأشخاص المعنويين التابعين لها وبعض الأشخاص الطبيعيين المنتمين إليها، التي يعتبرها البعض إعفاءات كبيرة ويصعب حصرها بالإضافة الى أنّها تحرم الخزينة العامة والبلديات من إيرادات ضريبية (مباشرة وغير مباشرة) وغير ضريبية (رسوم، علاوات، مخالفات...) <sup>30</sup>.

في الحقيقة تتمتع الطوائف الدينية في لبنان وبعض الأشخاص المعنويين التابعين لها أو الطبيعيين المنتمين إليها بامتيازات مالية من خلال الإنفاق العام حيث يُرصد لها مبالغ من النفقات العامة والمساعدات في الموازنات المتتالية منذ عقود أو عبر الإعفاءات الضريبية شبه الكاملة التي تمنحها لها السلطات اللبنانية. والطوائف الدينية ليست فقط أكثر الفئات استفادة من استثناءات قوانين الضرائب<sup>31</sup>.

<sup>29</sup>. Philippe Hage Boutros, « Peut-on augmenter les revenus de la TVA sans modifier son taux ? », *L'Orient-Le Jour*, 4/2/2017 :

<https://www.lorientlejour.com/article/1033271/peut-on-augmenter-les-revenus-de-la-tva-sans-modifier-son-taux-.html>

<sup>30</sup>. جورج عازر الحداد، "الطائفية المالية والضريبية في لبنان"، *المفكرة القانونية*، عدد 31، 2015/8/21:

<http://www.legal-agenda.com/article.php?id=1221>

<sup>31</sup>. وقد عرّف بعض الفقهاء ذلك بـ"الطائفية والطائفية المالية" Confessionnalisme Budgétaire et Fiscal

تُعتبر الطوائف الإسلامية السنيّة، الشيعيّة، الدرزيّة والعلويّة، من دون الإسماعيلية<sup>32</sup> والأشخاص المعنويون التابعون لها من المؤسسات العامّة منذ عام 1921 وقد أكد مجلس شوريّ الدولة على هذه الصفة بقرارين<sup>33</sup>. وهذه المؤسسات العامّة-الدينية، الخاضعة حالياً لوصاية رئيس مجلس الوزراء، معفيّة بشكل كامل من التكاليف المالي.

أما بالنسبة الى الطوائف غير الإسلامية، فيقتضي هنا التمييز بين نوعين من الإعفاءات الممنوحة للأشخاص المعنويين التابعين لها.

هناك الإعفاءات العامّة الواردة في استثناءات قوانين الضرائب والرسوم، وتشمل كل شخص معنوي ينتمي الى جميع الطوائف المعترف بها وهي تشمل إعفاء أماكن العبادة من ضريبة الأملاك المبنية<sup>34</sup> والرسوم على القيمة التأجيرية<sup>35</sup>، الإعلان وترخيص البناء<sup>36</sup>.

وهناك الإعفاءات غير المنصوص عليها في استثناءات قوانين الضرائب والرسوم والممنوحة للأشخاص المعنويين الدينيين المؤسسين قبل تاريخ إقرار القانون 2000/210. هذا القانون الذي يشمل بحسب نصّه كل الأشخاص المعنويين الدينيين المؤسسين قبل 2000/5/26، يستهدف فعلياً الطوائف المسيحية، على أساس أن الطوائف الإسلامية تستفيد من الإعفاء الكامل بصفتها من المؤسسات العامة وبغض النظر عن تاريخ إنشائها.

تشمل هذه الاعفاءات الضريبة أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، رسم انتقال الأموال المنقولة وغير المنقولة عن طريق الوصية أو الهبة أو أي طريق بلا عوض، رسم الطابع المالي عن العقود مع الغير، الرسوم القضائية والرسوم الجمركية والمالية والبلدية والمرفئية على المساعدات.

أما الأشخاص المعنويون التابعون للطوائف غير الإسلامية المؤسسون بعد 2000/05/26 فلا يستفيدون من إعفاءات القانون 2000/210.

<sup>32</sup>. الطائفة الإسماعيلية معترف بها عام 1936 من غير قانون تنظيمي مستقل

<sup>33</sup>. القرار رقم 522 في 1955/11/9 والقرار رقم 399 تاريخ 1956/6/18

<sup>34</sup>. قانون الضريبة على الأملاك المبنية، 17 أيلول 1962، المادة 8، النقطة 4

<sup>35</sup>. المعروف برسم البلدية

<sup>36</sup>. قانون الرسوم والعلوات البلدية 88/60، المادة 13، النقطة 1

فضلا عن ذلك، يُمنح رجال الدين من الطوائف كافة المعترف بها إعفاءً من ضريبة الرواتب والأجور على مخصّصاتهم المحصّلة مقابل عملهم الديني<sup>37</sup>.

الاعفاءات الجمركية التي يقرّها قانون الجمارك الصادر بالمرسوم رقم 4461 تاريخ 2000<sup>38</sup>/12/15، وفي ذلك انتهاك للمادة 82 من الدستور التي تنص على أنه لا يجوز تعديل ضريبة أو إلغائها إلا بقانون.

وكانت الحكومة قد أعطيت بموجب القانون التفويضي 132 loi d'habilitation<sup>39</sup> تاريخ 1999-10-26 الحق بتشريع قانون الجمارك بمراسيم تتخذ في مجلس الوزراء خلال مدة معيّنة فيه على سبيل الحصر عملاً بالقواعد الرّاعية لمختلف قوانين التأهيل.

وفيما يتعلق بالتعريفات الجمركية Les tarifs Douaniers، وهي النصوص القانونية التي تتضمن الرسوم الجمركية المفروضة على البضائع إستيراداً وتصديراً بحسب نوعها ودرجة تصنيعها ومنشئها وهي في الوقت نفسه أداة السياسة الجمركية التي تتبعها الدولة في إطار التبادل التجاري الدولي ووفقاً "لمصالحها الاقتصادية والمالية وسواها"<sup>40</sup>، نصّ القانون التفويضي 493 تاريخ 2002-12-12 على أنه للحكومة أن تمارس هذا الحق مباشرة" أو أن تنيب المجلس الاعلى للجمارك لممارسته<sup>41</sup>.

أجمع الفقه على أنّ إعطاء المجلس الاعلى للجمارك الصلاحية في ذلك يشكّل مخالفة دستورية لأنه يجيز التفويض على التفويض ويحوّل إدارة الجمارك الى هيئة ضريبية ويدخلها في صلب العمل التشريعي في حين أنّها قانوناً هيئة إدارية مرتبطة بوزير المالية ويرأسها موظف عمومي برتبة مدير عام ويعيّن كما عضويتها بمراسيم تتخذ في مجلس الوزراء، ما يشكل خرقاً فاضحاً للدستور الذي يحفظ في المواد 81 و82 إحداث، تعديل وإلغاء الضرائب للبرلمان.

<sup>37</sup>. المرسوم الاشتراعي المتعلّق بالضريبة على الدخل رقم 59/144، المادة 47، النقطة 1.

<sup>38</sup>. متوافر على: <http://www.legallaw.ul.edu.lb/Law.aspx?lawId=244887>

<sup>39</sup>. يوسف سعدالله الخوري، القانون الاداري العام، المجلد الثاني، 2007، ص 25.

<sup>40</sup>. أنطوان سعد، محاضرات مادة التشريع المالي والضريبي في كلية الحقوق.

<sup>41</sup>. متوافر على: <http://www.legallaw.ul.edu.lb/Law.aspx?lawId=203594>

أما السؤال فهو ما السند القانوني لإعطاء إدارة الجمارك الصلاحية في ممارسة التشريع الجمركي؟

تدخل هذه الصلاحية في موضوع "التصديق التشريعي" الذي يهدف الى إعطاء الصفة الشرعية لعمل إداري غير شرعي في الاساس وقابل للطعن أمام القضاء الاداري. يشترط لأعمال تقنية التصديق التشريعي توافر الشرطين التاليين<sup>42</sup>:

- يجب أن يصدر عن السلطة التنفيذية عمل اداري.
  - يجب أن يكون العمل الاداري الصادر عن السلطة التنفيذية مشكوكا بشرعيته.
- إنّ إضفاء الصفة الشرعية لعمل إداري غير شرعي يمكن أن يحصل من خلال اللجوء الى العديد من التقنيات القانونية المتاحة أمام كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية. ومن المعلوم أنّ السلطة التنفيذية مولجة بالقيام بجميع الاعمال التي من شأنها تسيير وإدارة المرافق العامة في الدولة، فهي تتولّى السلطة الاجرائية.
- بالنسبة للأشكال التي يمكن أن تتخذها تقنية التصديق التشريعي فهي متنوّعة ومن الممكن حصرها بما يلي:

**الشكل الأول،** تصديق العمل الاداري غير الشرعي من خلال تقنية تفويض الصلاحيات consolidation par habilitation. في هذا الشكل الأول، لا تدخل في الاصل الصلاحيات المفوّضة من قبل المشرّع الى الادارة ، حسب تحديد الصلاحيات بين السلطتين من قبل الدستور، ضمن إطار صلاحيات السلطة التنفيذية. على سبيل المثال، إحداث، تعديل وإلغاء الضرائب التي يحجزها الدستور حصراً للبرلمان.

تتم عملية التصديق التشريعي في هذه الحالة عندما تفوّض السلطة التشريعية الى السلطة التنفيذية صلاحية إعطاء سند قانوني بمفعول رجعي base légale à effet rétroactif الى عمل إداري غير شرعي بالاساس.

<sup>42</sup>. عبدالله أحمد، "تقنية التصديق التشريعي، دراسة قانونية مقارنة"، مجلة القضاء الإداري، 2012، المجلد الأول، ص 63.

**الشكل الثاني، تصديق العمل الاداري غير الشرعي من خلال إصدار قانون لشرعته**  
consolidation par légalisation.

**الشكل الثالث، تصديق العمل الاداري غير الشرعي من خلال تبني المشرع لمضمونه**  
consolidation par ratification.

على العموم، تعرف تقنية التصديق التشريعي بأنها العملية التي تقرّ بموجبها السلطة التشريعية قانوناً يهدف الى التصديق بمفعول رجعي على عمل إداري غير شرعي قابل للطعن إبطالاً وتعويضاً أمام القضاء الاداري، بهدف تقادي المشاكل القانونية والواقعية التي يمكن أن تنتج عن إعلان بطلانه لمخالفته مبدأ الشرعية الادارية الذي يعني وجوب احترام العمل الاداري للقواعد القانونية الموضوعة بترتيب معين في هرم الشرعية.

في الاصل، يبدو أنّ إعطاء الصفة الشرعية لعمل إداري غير شرعي، يتناقض مع العديد من المبادئ القانونية التي تقوم عليها الانظمة الديمقراطية. البعض يدلي بأنها تخالف مبدأ احترام قوة القضية المقضية للأحكام القضائية وأنها تخالف مبدأ فصل السلطات لأنها تشكّل تدخلاً في عمل السلطة القضائية عبر منعها من ممارسة رقابتها على الاعمال الادارية من خلال مراجعة الابطال، وأنها تخالف مبدأ عدم رجعية القوانين لأنها تعطي الصفة الشرعية بمفعول رجعي للعمل الاداري غير الشرعي. والبعض الاخر يدلي بأنها لا تحترم حق المواطن في المطالبة بحقوقه في إطار محاكمة منصفة، وحقه بوجوب احترام مبدأ المساواة، وحقه بالعيش في بيئة قانونية مستقلة وفي عدم المساس بالأوضاع القانونية المستقرة.

عملياً، تقاضل السلطة التشريعية في هذا الإطار بين مبدئين أساسيين هما: مبدأ استمرارية المرافق العامة ومبدأ شرعية الاعمال الادارية، وهي عندما تقرّ قانون التصديق التشريعي **validation législative** لعمل غير شرعي من أعمال الادارة تفضّل المبدأ الأول على الثاني. يظهر هذا الاتجاه في المفاضلة نجاحاً كبيراً لدى المشرع في مختلف دول العالم التي تتجه نحو تكريس تقنية التصديق التشريعي بهدف تحقيق المصلحة العامة.

الاستثناء من الضريبة على دخل رؤوس الاموال المنقولة التي تقرّه المادة 71 من قانون ضريبة الدخل بالنسبة لتسديدات أموال المساهمين والدائنين في الشركات ذات الامتياز، وإن اقتطعت

من الاحتياط أو حساب الأرباح والخسائر، متى كان سبب التسديد ناشئاً عن وجوب تسليم المنشآت الى السلطة عند انتهاء مدة الامتياز بدون مقابل.

يشكّل الامتياز إحدى طرق إدارة المرفق العام<sup>43</sup> وهو يقوم على عقد إداري يسمّى عقد امتياز تعهد الإدارة فيه الى أحد أشخاص القانون الخاص إدارة مرفق عام على حسابه الخاص ومسؤوليته ولمدة محددة في العقد نفسه ويتقاضى صاحب الامتياز لقاء قيامه بهذه المهمة رسوماً من المنتفعين.<sup>44</sup> يقوم صاحب الامتياز بإدارة المرفق العام بواسطة عماله وأمواله ويتحمل شخصياً النتائج عن كل شيء في إدارة المرفق العام.

لا يمنح الامتياز الا بقانون وهو حق شخصي تلجأ اليه الإدارة بالتفاوض مع شخص معين بدون الحاجة الى القيام بمناقصة عمومية. ويقتضي أن يكون هذا العقد خطياً وبنوده تشكل ما يعرف بدفتر الشروط الذي تضعه الإدارة وهو يتضمن مدة الامتياز، حقوق وواجبات الفرقاء، تدابير معينة للتنفيذ كتحديد البدل وللإدارة الحق بصورة منفردة بتعديل شروط العقد في أي وقت ضمن حدود معينة. أما الحالات التي ينتهي فيها الامتياز فهي: انتهاء مدة الامتياز أو سقوط حق صاحب الامتياز لخطأ ارتكبه أو استرداد الامتياز أو فسخ العقد لاستحالة التنفيذ. والنزاع الناشئ عن عقد الامتياز بين صاحب الامتياز ومانحة الامتياز أي الدولة أو البلدية يكون من اختصاص مجلس شوري الدولة إسوةً بسائر العقود الادارية ويطبق القانون الاداري عليه.

ومن أهم الامتيازات في لبنان، امتيازات كهرباء: زحلة، نهر ابراهيم، قديشا، سوق الغرب-عاليه... يعتبر العديد من الفقهاء أنّ الاعفاء المنصوص عليه في المادة 71 من قانون ضريبة الدخل هو غير شرعي ويقتضي إلغاؤه، نظراً الى الواقع المتمثل بأنّ جميع تلك الامتيازات تدرّ أرباحاً كبيرة لأصحابها بسبب أهمية وضرورة مرفق عام الكهرباء الذي تديره بالنسبة لمجموع المواطنين والناس. فضلاً عن حقيقة عدم ممارسة الرقابة الجديّة من قبل الدولة عبر وزارة الاقتصاد- مصلحة حماية المستهلك على التعريفات التي تحددها تلك الشركات وتجبيها من

<sup>43</sup>. هناك عدّة طرق لإدارة المرافق العامة: الإدارة المباشرة، الإدارة غير المباشرة، المؤسسة العامة، الامتياز، الشركة الوطنية أو الشركة التي تكون الدولة المساهم الوحيد فيها، شركة الاقتصاد المختلط، عقد الB.O.T، الخصخصة.

<sup>44</sup>. ألبرت سرحان، القانون الاداري الخاص، منشورات الحلبي الحقوقية، طبعة 2015، صفحة 98.

المشتركين، ذلك أنّ الامتياز يقوم على عنصر تعاقدى ولكن أيضا "على عنصر تنظيمي يتوجب على صاحب الامتياز التقيد به لمصلحة المرفق العام أو لمصلحة المستفيدين منه. إعفاء المادة 8 الفقرة 9 من قانون ضريبة الاملاك المبنية من تلك الضريبة، الابنية التي تملكها الاحزاب السياسية والنقابات وسواها من الجمعيات والمؤسسات التي لا تتوخى تحقيق الربح، شرط: أن تكون الهيئات المذكورة قائمة وفقا للقوانين النافذة وأن تكون الابنية مخصصة لغايات تتصل مباشرة بنشاط تلك الهيئات وأن لا تكون مؤجرة.

يرعى قانون الجمعيات الصادر في 3 آب 1909 الاحزاب السياسية، وهي تصبح كياناً قانونياً وتملك الشخصية المعنوية *personnalité morale* بمجرد تأسيسها وفقاً للقانون. والشخصية المعنوية للحزب السياسي تعني التجمع المنظم المكوّن من أشخاص طبيعيين يتحدون ويتوافقون فيما بينهم لتحقيق مصالح جماعية تتمايز عن مصالحهم الشخصية كأفراد وبدون أن يكون من وراء هذه الغاية أي ربح مادي، هذا ما يعرف عنه بمبدأ التخصص *principe de spécialité*. ولكن وجود هذا التجمع لا يكفي بذاته لإضفاء الشخصية المعنوية، بل إنّ وجودها يستمدّ من النص التشريعي الصريح<sup>45</sup>.

ومن نتائج امتلاك الشخصية المعنوية المستقلة قيام إدارة داخلية يتولاها أشخاص طبيعيين ونشاطات خارجية يمثله هؤلاء أيضا، بالإضافة الى اكتساب الحقوق والالتزام بالموجبات، وحق المقاضاة حيث يتولّى رئيس الحزب التمثيل أمام القضاء، والاستقلال المالي إذ بإمكان الحزب السياسي أن يملك الاموال المنقولة وغير المنقولة وهي بمثابة الادوات والوسائل التي تخوّله القيام بمهامه. ويخضع الحزب السياسي، تماما" كالشخص الطبيعي للقوانين والانظمة<sup>46</sup> ومن بينها النصوص الضريبية وتلك التي تقرّر إعفاءات خاصة بها. والواقع أنّ الاحزاب السياسية اللبنانية تعود بجذورها الى حقبات قديمة ونشاطها الفعلي قد بدأ فيها ولو أنّ تأسيسها القانوني قد تمّ في مرحلة متقدّمة، فمنها ما يعود الى ما قبل الاستقلال والبعض الاخر الى فترة ما بعد الاستقلال وحتى بداية الحرب الاهلية والقليل من الاحزاب مؤسس حديثا<sup>47</sup>. والاحزاب بمجملها تمكّنت من

<sup>45</sup>. يوسف سعدالله الخوري، القانون الاداري العام، المجلد الاول، 2007، ص 23-24.

<sup>46</sup>. يوسف سعدالله الخوري، مرجع سابق، ص 25.

<sup>47</sup>. [https://fr.wikipedia.org/wiki/Partis\\_politiques\\_libanais](https://fr.wikipedia.org/wiki/Partis_politiques_libanais)

اكتساب ذمم مالية لا يستهان بها عبر السنين بفعل الممارسة السياسية الخاطئة وغير المنتظمة، ما يستتبع تالياً بنظر العديد من الفقهاء إلغاء كل ما يمكن أن تقرره القوانين المالية من إعفاءات لها.

#### 4. التهرب الضريبي الناتج عن الاعفاءات الضريبية

قد تتمثل الاعفاءات بوجود ثغرة أو فراغ معين في القانون يستفيد منه المكلف كي لا يدفع الضريبة المتوجبة أساساً عليه. يتسم هذا الاعفاء بالطابع "الشرعي" وهو يستتبع حدوث التهرب الضريبي المشروع.

تكمن المشكلة الرئيسية في لبنان في ضعف القوانين الضريبية إذ أنّ أغلب التشريعات الضريبية النافذة هي عبارة عن مراسيم اشتراعية يتم وضعها خلال أشهر قليلة، الوقت غير الكافي لدراسة فعليّة وكافية لإقرار ضريبة تحقق أهدافها، في حين أنها لو كانت تحدد بموجب قانون يعد ويصدر عن مجلس النواب لكانت مهلة إقرارها سنوات<sup>48</sup>.

تضع الحكومة المراسيم الاشتراعية décrets-lois الضريبية بموجب التفويض الممنوح لها من قبل المجلس النيابي، وفي حين أنه يجب أن يكون التفويض مؤقتاً، فإن هذا التفويض بات في الواقع دائماً ما يجعله مخالفاً للقانون.

من المعلوم أنّ المراسيم الاشتراعية هي مراسيم لها قوة القانون وتصدر عن السلطة التنفيذية استناداً الى تفويض تمنحه إياها السلطة التشريعية بصورة استثنائية بمقتضى قانون يطلق عليه اسم قانون التأهيل أو قانون التفويض تحوّل الحكومة بموجبه حق التشريع في مواد ومواضيع هي عادةً من صلاحية المشرع أي القانون وذلك ضمن مدة زمنية محددة في القانون نفسه. ويقتضي دراسة المرسوم الاشتراعي في مرحلتين:

- مرحلة ما قبل التصديق عليه من قبل البرلمان: حيث يعتبر فيها المرسوم الاشتراعي عملاً إدارياً بحثاً ويقتضي أن تنطبق عليه أحكام المادة 57 من قانون تنظيم مجلس شورى الدولة

<sup>48</sup>. فوزات فرحات، جريدة المدن، منشور بتاريخ 2013/12/25:

<https://www.almodon.com/economy/2013/12/25/>

التي تفرض استشارة المجلس بشكل إلزامي من قبل السلطة الاجرائية في مرحلة إعداد مشاريع المراسيم الاشتراعية ومشاريع النصوص التنظيمية وجميع المسائل المنصوص على وجوب استشارته فيها. وتكون تلك الاستشارة من الصيغ والاصول الجوهرية لصحة المرسوم الاشتراعي في هذه المرحلة. ويكون المرسوم خاضعاً للرقابة القضائية لمجلس شورى الدولة كونه لا يملك بعد قوة القانون فيبقى عملاً إدارياً صادراً عن السلطة التنفيذية. لذا ومنعاً لأي نزاع قد يؤدي الى الحكم بإبطال المرسوم الاشتراعي على الحكومة أن تلتزم في إصداره الحدود المقررة لها في قانون التأهيل، أي في ما يتعلق بالموضوع والمدة المحددين لها فيه إذ بانقضاء المدة تزول السلطة الاستثنائية الممنوحة للحكومة.

بالنسبة للموضوع، على الحكومة أن تشرّع حصراً في الموضوع أو المواضيع التي ينص عليها قانون التأهيل من دون سواها لأن الاجتهاد يسير بالمبدأ القانوني القائل بوجوب تفسير الاستثناءات حصراً" شرط أن تكون عبارات قانون التأهيل واضحة لا تترك مجالاً للشك ولكن إذا كانت عبارات القانون بعيدة من الدقة والصرحة وجاءت غامضة يغلب عليها طابع الشمولية والعمومية مثلاً عبارات "الشؤون الضريبية"، يصبح التمسك بالتفسير الحصري مستحيلاً ويتخلى القضاء عن المبدأ المذكور ليعتمد التفسير الواسع بحيث تصبح الرقابة القضائية شبه معدومة. نرى في هذا المجال سواء في لبنان أو في فرنسا أن السلطة التشريعية كثيراً ما تضمن قانون التأهيل عبارات عامة وشاملة من دون أن تقرنها بضوابط وحدود الامر الذي لا يمكن معه سوى الاخذ بالتفسير الواسع.

إضافةً الى الموضوع والمدة الزمنية، على الحكومة أن تتقيد بالأصول والصيغ الجوهرية التي يجب أن يقترن بها صدور المرسوم مثلاً الاستشارة الالزامية المسبقة لمجلس شورى الدولة واقتترانه بتوقيع الوزير المختص وتكون صحة المرسوم الاشتراعي معلّقة على شرط التقيد بذلك.

- مرحلة ما بعد التصديق عليه من قبل البرلمان: عندما يقترن المرسوم الاشتراعي بإقرار أو مصادقة مجلس النواب يصبح بمنأى عن الرقابة القضائية لمجلس شورى الدولة إذ يكون عندها قد أصبح قانوناً صادراً عن السلطة التشريعية نفسها. لذا يصبح بالإمكان الطعن في دستوريته أمام المجلس الدستوري من قبل أصحاب الحق بالمراجعة وهم: رئيس الجمهورية، رئيس مجلس النواب، رئيس مجلس الوزراء، 10 نواب على الأقل، ورؤساء الطوائف المعترف بها قانوناً في ما

يتعلق حصراً بالأحوال الشخصية وحرية المعتقد وممارسة الشعائر الدينية وحرية التعليم الديني. تقدم المراجعة من قبل المرجع المختص إلى رئاسة المجلس الدستوري خلال مهلة خمسة عشر يوماً تلي نشر القانون في الجريدة الرسمية أو في إحدى وسائل النشر الرسمية الأخرى المعتمدة قانونياً، تحت طائلة ردّ المراجعة شكلاً.

من جهة ثانية فإنّ تنظيم المسائل الضريبية يتم في إطار من التوصيات التي تتحول إلى تعاميم، في حين أنّ تلك التعاميم هي في الواقع قرارات إدارية مقنّعة *actes déguisés* أي أنها تخفي أمراً آخر وهو إضافة موجبات ضريبية جديدة وعدم الاقتصار على مجرد تفسير أو تطبيق القوانين النافذة عملاً بالقواعد والمبادئ العامة التي ترعى التعاميم، وفي ذلك النفاق على القوانين بهدف تجنيب الإدارة الخضوع لرقابة القضاء الإداري بإبطال أعمالها لتجاوز حدّ السلطة ومطابقتها بالتعويض لأنّ التعاميم هي من الاعمال الادارية التي تعتبر غير نافذة ولا تخضع بالتالي لرقابة القضاء الاداري<sup>49</sup>.

فمن المعلوم أنّ التعاميم تصدر عن الرؤساء التسلسليين في الإدارة الى رؤوسهم من أجل تفسير أحكام القوانين والانظمة المرعية أو من أجل تحديد كيفية تطبيق هذه الاحكام. وغالباً ما تصدر في القضايا الضريبية عن الوزير وهو الرئيس التسلسلي الاعلى لإدارته (أي وزارته). أما العمل الاداري المقنّع فهو عندما تفرض هذه المستندات أمراً "إضافياً" لم ينص عليه القانون أو النظام، فلا تعود عندها مجرد تدبير إداري داخلي بل تصبح قراراً "نافذاً" قابلاً "بحد ذاته للطعن أمام القضاء الاداري.

والعبرة للمضمون وليست للتسمية، لذا يستند الاجتهاد الاداري بشكل أساسي الى مضمون المستندات وليس الى شكلها وعنوانها<sup>50</sup>، وعلى هذا الاساس يعتبر قراراً إدارياً نافذاً، التعميم الذي

<sup>49</sup>. تشير الى العديد من الاعمال الادارية التي تعتبر غير نافذة ولا تخضع بالتالي لرقابة القضاء الاداري مثل التدابير الفردية الداخلية والمستندات الداخلية والتنبيهات والرغبات والاندازات والاعمال التمهيدية والآراء الاستشارية وقرارات الاحالة على المجلس التأديبي والقرارات الاعدادية والتقارير والاقتراحات ومقررات مجلس الوزراء والعلامات والاجوبة على أسئلة النواب: يوسف سعدالله الخوري، القانون الاداري العام، الجزء الأول، 2007، ص 420.

<sup>50</sup>. يوسف سعدالله الخوري، مرجع سابق، الجزء الأول، ص 423.

يفرض فيه الوزير أعباء جديدة على الافراد أو يوجد لهم ضمانات جديدة والتعميم الذي يخالف في مضمونه أحكام القانون أو النظام.

\*\*\*

انّ فتح "توافذ" في قانون الموازنة العمومية من اجل اقرار اعفاءات ضريبية لا يشكل بذاته مخالفة دستورية تستدعي الابطال من قبل المجلس الدستوري، طالما أنّ جوهر الاعفاء يحترم القواعد والمبادئ الدستورية.

وفي حين يراقب المجلس الدستوري دستورية القانون مع تقدير مدى تحقيق المصلحة العامة<sup>51</sup>، يسري اجتهاد المجلس على قاعدة أنّ "الاستثناء لا تبرّره سوى المصلحة العامة"<sup>52</sup>، لذا يعتمد الى ابطال مواد العديد من القوانين في الاساس.

يعني ذلك أنّ الاعفاء الضريبي الذي تبرّره المصلحة العامة هو الاستثناء على قاعدة المساواة الدستورية في التكليف، وهو يقع صحيحاً. المشكلة الخطيرة تبرز عندما يسعى المشرع، مسيراً بنيتة ملتوية وخفية، الى تمرير بعضاً من الاعفاءات غير الدستورية في متن قانون الموازنة، ما قد يترجم واقعياً بالتسلل عبر "النوافذ" لعدم لفت الانتظار الى داخل المكان المرجو للعبث به أو على الاقل لإحداث تغييرات فيه.

لذلك، لا يسعنا سوى أن نبحث عن إيجاد بعض الحلول الحديثة والعملية لتجنّب إقرار المزيد من الاعفاءات الضريبية العشوائية وغير الدستورية أو لمعالجة تلك المرعية. ففي حين يقتضي أن تقدّم اقتراحات القوانين الى المجلس النيابي بواسطة رئيسه مرفقةً بمذكرة تتضمن الاسباب الموجبة لها، يظهر أنّ ذلك لم يعد كافياً. إذ يجب أن يرفق القانون الجديد أو الذي يعدل قانوناً سابقاً، ليس بالأسباب الموجبة لإقراره فحسب، إنما أيضاً بدراسة الجدوى من القانون، أي ما هي تأثيراته خصوصاً على الصعيد الاجتماعي والاقتصادي والثقافي، فالمسألة هنا متعلّقة بمدى فاعلية القانون **effectivité de la loi**. ما يمكّن تالياً مجلس النواب من الوقوف بشكل كاف على جوهر الاعفاءات وتصور مفاعيلها على الناس والمجتمع من جهة، ويحتاط من جهة ثانية لإمكانيات الإدارة والإمكانيات المالية للدولة. ومما لا شك فيه أنّ تلك العناصر تساعد فيما بعد في

<sup>51</sup>. قرار المجلس رقم 2001/4 والقرار رقم 2014/6.

<sup>52</sup>. قرار المجلس رقم 2014/3.

تطبيق القانون أو تعرقل تطبيقه. فضلاً عن ذلك، فإنّ الكثير من مجالس النواب اليوم عندما تصدر قانوناً تنشئ لجنة لمتابعة تطبيقه<sup>53</sup>. من جهة ثانية، لا بد من إشراك المواطنين في الشأن العام المالي عبر تعزيز الشعور لديهم بأنهم معنيون وزرع الثقة بقدرتهم على التخطيط والتقرير وتالياً "إحداث التغيير وهذا ما يعرف بـ "تمكين المواطنين". يتحقق ذلك من خلال إطلاع العموم على الأسباب الموجبة للقوانين المالية، وهذا ما تكرسه المادة السادسة من قانون الحق في الوصول الى المعلومات الذي صدر ودخل حيّز التنفيذ عام 2017<sup>54</sup>. أما من جهة ثالثة، فنرصد الدور الضعيف الذي يلعبه المواطن على الصعيد الدولي سيما بعد أن أصبحت الحقوق الاقتصادية والاجتماعية مكرّسة دولياً في المواثيق الدولية الواجب احترامها من قبل الدول الاطراف. ومن المعلوم أنّ المعاهدات الدولية التي تتناول حقوق الانسان تنص في أغلبها على آليات وإجراءات لحماية تلك الحقوق<sup>55</sup>. في المقابل، لا يحق للفرد أن يكون فاعلاً بشكل تلقائي على الصعيد الدولي من خلال تقديم الشكاوى في حال انتهاك حقوقه المكفولة دولياً، الى اللجان الدولية الا في حال لحظ المعاهدة الدولية لهكذا حق. فضلاً عن أنّ الفرد لا يتمتع بالشخصية القانونية الدولية لذا لا يمكنه اللجوء مباشرة الى المحاكم الدولية كمحكمة العدل الدولية للشكاوى على دولة طرف بسبب انتهاكها لحقوقه الاقتصادية، بل إنّ الدولة التي ينتمي اليها الفرد هي المولجة بحمايته دبلوماسياً وتقديم الشكاوى عنه.

<sup>53</sup>. أنطوان مسرة، الموقع الالكتروني لمجموعة المدار الاعلامية: <http://e.mdar.co/detail111930.html>

<sup>54</sup>. نصت على وجوب أن تنشر الأسباب الموجبة مع القوانين والمراسيم على مختلف أنواعها في الجريدة الرسمية بواسطة الجهة المناط بها صلاحية النشر أو صلاحية الإصدار (القانون رقم 2017/28 تاريخ 2017/2/16).

<sup>55</sup>. كما الحال بالنسبة للجنة الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية المنشأة طبقاً للعهد الدولي الخاص بتلك الحقوق،