مبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي بين القيمة القانونية وضمانات المكلف

نوري العاني[1] ، د. محمود الصران[2]

1: طالب دكتوراه، في كلية الحقوق، القسم العام، جامعة دمشق.
Nouri.alani@damascusuniversity.edu.sy
2: الاستاذ المساعد في كلية الحقوق . القسم العام . جامعة دمشق.
Mahmoud.alsarrandamascusuniversity.edu.sy

الملخص

تتجاذب الضريبة مصلحتان: المصلحة العامة للدولة، بأن يتم فرضها لغرض تمويل خزينة الدولة باعتبارها مصدراً مالياً لسيادتها، ومصلحة المكلفين بما تحتويه الضريبة من اقتطاع مالي إجباري وبدون مقابل. ولذلك لا بد من إيجاد توازن بين هاتين المصلحتين. وأحد المسائل التي يمكن أن تثار في معرض إيجاد هذا التوازن هو مسألة تنازع القوانين من حيث الزمان، لذلك كان لا بد من إيجاد ضمانات تحد من تعسف السلطة العامة بشكل يكفل ضمان تمويل خزينتها.

لذلك وجد مبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي، ونال قيمة قانونية، ارتقت في بعض الدساتير إلى أن أصبحت من المبادئ الدستورية الضامنة لحقوق المكلف، ومن المبادئ التي يتعين على المشرع مراعاته عند وضع أسس النظام الضريبي في الدولة. إلا أن هذا المبدأ لا يزال في بعض الدول لم ينل هذه القيمة، ولم يرتق إلى مصاف المبادئ الدستورية، وهو ما انعكس على مركز المكلف، وأنقص من ضماناته في مواجهة السلطة العامة. وفي السياق السوري، يكتسب الموضوع أهمية إضافية في ظل الإعلان الدستوري الانتقالي الصادر في 2025/3/13 الذي شكل محطة جديدة في التطور الدستوري للبلاد.

الكلمات المفتاحية: الضريبة؛ عدم رجعية القانون الضريبي؛ القيمة القانونية؛ ضمانات دستورية؛ المكلف.

The principle of non-reversibility in the tax field between the legal value and taxpayer guarantees

Nouri Al-Ani [1], Dr. Mahmoud Al-Sarran[2]

1.PhD student in the Faculty of Law, General Department, Damascus University.
Nouri.alani@damascusuniversity.edu.sy

2.Assistant professor at the Faculty of Law, General Department, Damascus University.
Mahmoud.alsarrandamascusuniversity.edu.sy

Abstract

The tax system involves a balancing act between two fundamental interests: the public interest of the state, which imposes taxes to finance the state treasury as a source of financial sovereignty, and the interest of taxpayers, given that taxation constitutes a compulsory and non-compensatory financial levy. Therefore, achieving a balance between these two interests is imperative. One of the issues that arises in the context of establishing this balance is the question of conflict of laws over time, necessitating guarantees to curb the arbitrariness of public authority while ensuring the financing of its treasury.

Consequently, the principle of non-retroactivity emerged in the tax domain and gained legal significance. In some constitutions, it has risen to become a constitutional principle safeguarding taxpayers' rights and a guideline the legislature must observe when establishing the foundations of the state's tax system. However, in some countries, this principle has not yet attained this status nor ascended to the rank of constitutional principles, which has negatively

impacted the taxpayer's position and diminished their guarantees in the face of public authority. Within the Syrian context, the issue gains additional significance in light of the transitional constitutional declaration issued on March 13, 2025, which marks a new milestone in the country's constitutional evolution.

Keywords: Tax; Non-retroactivity of tax law; Legal value; Constitutional guarantees; Taxpayer.

مقدمة

وضع القانون لتسهيل حياة الأفراد عبر تنظيمها، وهذا التنظيم لكي يكون عاملاً لتسهيل حياة الأفراد يجب أن يكون متناسقاً ومتطوراً مع تطور المجتمع. ومواكبة هذا التطور تتطلب تطوير القوانين، وبالتالي تحديثها. وهذا التحديث يثير مشاكل متعددة، منها عدم تطابق القانون القديم على وقائع وأحداث سابقة لصدوره، وهو ما يُطلق عليه "الأثر الرجعي للقانون"، وتظهر هذه المشكلة في جميع فروع القانون دون استثناء.

ومن المعلوم أن تطبيق القانون يتم في الفترة بين صدوره أو نشره في الجريدة الرسمية وإلغائه، وهو في هذه الفترة يحكم الوقائع والمراكز القانونية التي تنشأ أو تنقضي تحت سلطانه. ومن هنا جاءت القاعدة العامة أن القانون يسري على المستقبل فقط وليس على الماضي، وبالتالي فإن عدم رجعية القاعدة القانونية تعني بأنها لا تستطيع أن ترعى الوقائع والمراكز التي تمت مفاعيلها تحت سيادة التشريع القديم، كما أن التشريع الجديد لا يطبق على الحالات التي انتهت مفاعيلها تحت سيادة التشريع السابق.

وليس من المستغرب أن نجد مثل هذا المبدأ في المجال الضريبي وخاصة أن هذا المجال فيه من الاعتبارات ما يجعل تطبيق هذا المبدأ عليه ينال الأولوية والأسبقية؛ فهو يتعلق باقتطاع جزء من أموال المكلفين جبراً وبدون مقابل، وهذا الاقتطاع يمر بمراحل وإجراءات قد تتطلب فترة زمنية ليست بالقصيرة، ومؤداه أنه ليس بالضرورة أن تحدث جميعها في ظل قانون ضريبي واحد. والمكلف يحتاج إلى ضمانات

تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بإجراءات تحصيل الدين الضريبي، وبالتالي قد تسعى الإدارة الضريبية إلى تطبيق القانون الذي يضمن لها قدراً أوفر من الحصيلة، وهو ما يفتح باب التساؤل حول أي قانون واجب التطبيق: القديم أم الجديد؟ وما هو معيار التحديد بين القانونين؟ وما هي القيمة القانونية لهذا المبدأ؟ أو بمعنى آخر، ما هو أساس الالتزام به، وما يحققه هذا الأساس من ضمانات للمكلف تكفل له الثقة والأمان وتعزز دوره في المساهمة الضريبية طوعاً؟

ويتزايد أهمية هذا البحث في ظل التطور الدستوري السوري الأخير المتمثل بالإعلان الدستوري الصادر في 2025/3/13، الذي يشكل وثيقة انتقالية قد يكون لها تأثير على موقع مبدأ عدم الرجعية في البنيان القانوني السوري.

إن تبيان ما سبق يتطلب منا بادئ ذي بدء تحديد المفهوم القانوني لمبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي، وبيان القيمة القانونية لهذا المبدأ وأثر هذه القيمة على الضمانات التي تكفل حماية المكلف من تعسف السلطة.

أهمية البحث:

تطرح مسألة تنازع القوانين من حيث الزمان مشاكل جمة وصعوبات كثيرة، لاسيما بالنسبة للأوضاع التي نشأت في ظل القانون القديم واستمرت آثارها وتبعاتها في ظل القانون الجديد. وتسعى الدول إلى إقامة نظامها القانوني على أساس رصين؛ لذلك تضع مبادئ تكفل حقوق مواطنيها، أياً كان فرع القانون والمجال الذي ينظمه. والمجال الضريبي من أهم هذه المجالات التي تظهر فيها مسألة تنازع القوانين من حيث الزمان. وتزداد الأهمية في السياق السوري مع صدور الإعلان الدستوري الجديد، مما يستدعي دراسة مدى تجاوبه مع هذه الإشكالية.

إشكالية البحث:

تتمثل إشكالية البحث من منطلق السؤال الذي يطرح نفسه: إذا كان لمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي أهمية في البنيان القانوني، فهل حظي بتكريس دستوري في الإطار الدستوري السوري الجديد (الإعلان الدستوري 2025) يعزز من ضمانات المكلف؟ وإذا لم يحظَ بذلك، فما هي البدائل والضمانات المتاحة لحماية المكلف في ظل الوثيقة الدستورية الجديدة؟

هدف البحث:

يهدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى توضيح مبدأ عدم الرجعية في القانون الضريبي، وتحليل القيمة القانونية لهذا المبدأ في ظل التطور الدستوري السوري، وخاصة الإعلان الدستوري 2025، وبيان مدى أثر هذه القيمة على ضمانات المكلف، واستشراف الاتجاهات الممكنة لسد الثغرة في قيمة هذا المبدأ.

منهج البحث:

لإيجاد عناصر إجابة لإشكالية البحث، فقد اتبعنا المنهج الوصفي الذي يتيح فرصة شرح هذا المبدأ وبيان المعايير التي تسم القانون الضريبي بصفة الرجعي، وتتبع الأحكام الناظمة لهذا المبدأ، وما تضفيه عليه من قيمة قانونية. هذا بالإضافة إلى المنهج التحليلي النقدي لتحليل النصوص القانونية المتعلقة بالموضوع ومحاولة الوقوف على سلبيات النصوص، لجهة الضمانات التي بإمكانها حماية المكلف من آثار الرجعية في القانون الضريبي.

خطة البحث:

جاء هذا البحث بمقدمة ومطلبين وخاتمة على النحو التالي:

المقدمة : تناولت أهمية البحث، وإشكاليته، وهدفه، والمنهج المتبع فيه.

ومن ثم تم تقسيم البحث إلى مطلبين كما يلي:

- **المطلب الأول : المفهوم القانوني لمبدأ عدم رجعية في المجال الضريبي.**
  - **الفرع الأول: التعريف بمبدأ عدم رجعية في المجال الضريبي.**
  - **الفرع الثاني: الأثر المباشر ومبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي.**
  - **الفرع الثالث: القيمة القانونية لمبدأ عدم رجعية في المجال الضريبي.**
- **المطلب الثاني: ضمانات المكلف في ظل القيمة القانونية لعدم الرجعية في المجال الضريبي.**
  - **الفرع الأول: مبدأ عدم المشروعية كضمانة لعدم الرجعية في المجال الضريبي.**
  - **الفرع الثاني: مبدأ العدالة الاجتماعية كضمانة لعدم الرجعية في المجال الضريبي.**
  - **الفرع الثالث: مبدأ اليقين القانوني كضمانة لعدم الرجعية في المجال الضريبي.**
  - **الخاتمة : وفيها أهم النتائج المتوصل إليها.**

المطلب الأول- المفهوم القانوني لمبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي:

يؤثر مبدأ عدم الرجعية بشكل كبير على موضوعات القانون الضريبي، وخاصة أن الأوضاع الضريبية التي يحكمها هذا القانون لا تنشأ وتنقضي مرة واحدة، وبالتالي لا يمكن معرفة الحدود المعتبرة لوصف القانون القديم بأنه ذو أثر رجعي. ومن هذا المنطلق يجب التعريف بهذا المبدأ، وعلاقته بمبدأ الأثر المباشر، كما سنتطرق إلى القيمة التي تبناها المشرع لهذا المبدأ.

الفرع الأول: التعريف بمبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي.

من المعلوم أن للقانون فترة سريان تبدأ بصدوره، أو بعبارة أدق من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية، أو في تاريخ لاحق لذلك النشر[1]، لتأمين تحقيق العلانية والعلم به، وحتى لا يحتج أي شخص بعدم العلم بالقانون، وينتهي بإلغائه. وذلك لا يكون إلا بتشريع لاحق ينص صراحة على هذا الإلغاء، أو يشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم، أو ينظم من جديد الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع[2].

والقانون في تلك الفترة المحددة بنفاذه وبإلغائه «يسري بأثر فوري مباشر على المراكز القانونية التي تتكون بعد نفاذه، سواء في نشأتها، أو في إنتاجها آثارها، أو في انقضائها، وهو لا يسري على الماضي. فالمراكز القانونية التي نشأت واكتملت فور تحقق سببها قبل نفاذ القانون الجديد، تخضع للقانون القديم الذي حصلت في ظله. أما المراكز القانونية التي تنشأ وتكتمل خلال فترة تمتد في الزمان، فإن القانون القديم يحكم العناصر والآثار التي تحققت في ظله، في حين يحكم القانون الجديد العناصر والآثار التي تتم بعد نفاذه»[3]، ويقوم الأصل في حل هذه المشكلة على مبدأ قانوني قديم مشهور، وهو مبدأ عدم رجعية القوانين؛

[1]- الدستور المصري الصادر عام 1971 في مادته 188 تنص على أنه تنشر القوانين في الجريدة الرسمية خلال أسبوعين من يوم إصدارها، ويعمل بها بعد شهر من اليوم التالي لتاريخ نشرها، إلا إذا حددت لذلك ميعاداً آخر. في حين أن المادة 225 من دستور 2019 تنص: تنشر القوانين في الجريدة الرسمية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إصدارها، ويعمل بها بعد ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ نشرها، إلا إذا حددت لذلك ميعاداً آخر.

[2] – المادة الثانية من القانون المدني السوري.

[3] – محكمة النقض المصري، نقض مدني الطعن رقم،402 لسنة 50، بتاريخ 1981/2/7م أيضاً الطعن رقم 754 لسنة 46 ق جلسة 1982/2/17 من موقع www.almedazimelgamel.blogsport.com/2023/08/402-50-7-2-1981-32-1-83-425.html?m=1

أي عدم انسحاب القوانين الجديدة على الماضي، واقتصارها على حكم المستقبل، أي على حكم ما يقع ابتداء من يوم نفاذها.[4].

ويشكل هذا المبدأ حجر الزاوية في سيادة القانون؛ فهو يحمي الأفراد من مفاجآت المشرع، ويؤسس لبيئة مستقرة يمكن فيها التنبؤ بالعواقب القانونية للأفعال والتصرفات[5].

في المجال الضريبي على وجه الخصوص، يكتسب هذا المبدأ أهمية مضاعفة نظراً للطبيعة الإلزامية والمالية للضريبة، والتي تمثل اقتطاعاً جبرياً من ثروة المكلف. فيُقصد بعدم رجعية القانون الضريبي ألا يطبق التشريع الضريبي الجديد – سواء كان قانوناً أو لائحة – على الواقعة المنشئة للضريبة التي اكتملت جميع عناصرها وتحقق سببها قبل تاريخ نفاذ ذلك التشريع الجديد، ولا يجوز أن تنسحب أحكامه على الوقائع والروابط القانونية التي سبقت ذلك التاريخ[6].

فالتشريع الضريبي الجديد لا يمكنه بأي شكل من الأشكال وبدون مبدأ الرجعية أن يسري على وضع قانوني قد تكوّن بالكامل أو انتهى قبل سريانه، وهو مبدأ نابع من قلب العدالة الضريبية باعتباره السياج الذي يحول دون قيام الدولة، تحت دعاوى المصلحة العامة، بمصادرة التخطيط المالي الشرعي للأفراد والشركات عبر فرض التزامات لم تكن في الحسبان.[7].

وتجدر الإشارة إلى أن تحديد ما إذا كان القانون ذا أثر رجعي من عدمه لا يتعلق بتاريخ صدوره أو إعلانه، بل بتاريخ نفاذه الفعلي، وهو التاريخ الذي يحدده المشرع عادة في متن القانون نفسه، وغالباً ما يكون بعد فترة كافية من نشره في الجريدة الرسمية لتحقيق العلانية. كما أن انتهاء سريان القانون القديم لا

---

[4] – كيرة، حسن ..(1958). مشكلة تنازع القوانين في الزمان. مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الأسكندرية. مجلد 1958، العدد (3) يناير 1958. 89 : 85-184
lalexu.journals.ekb.eg/article_299160_fd3da194adfdd444383b40b7f7a96096. 184-85 pdf تاريخ الزيارة 2024/10/9

[5] – الزهراني، فهد بن محمد. (2020). التوازن بين مصلحة الخزينة العامة وحقوق المكلف في التشريع الضريبي (رسالة دكتوراه). جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، المملكة العربية السعودية. ص: 92

[6]– Lucien Mehl , science et technique fiscals, presses universities de france, paris ,1959 ,p639

[7]– شلش، أحمد نبيل. (2022). التطور الدستوري للحقوق الاقتصادية في مصر بعد 2011. دار النهضة العربية.ص:271

يتم إلا بإلغائه صراحةً بنص في التشريع الجديد، أو ضمناً إذا تضمن التشريع الجديد أحكاماً تتعارض معه أو تنظّم موضوعه تنظيماً جديداً شاملاً. ولكن الأمر ليس بتلك السهولة؛ بل تظهر الإشكالية في أن الوقائع والتصرفات لا تنشأ وتنقضي جميعها مرة واحدة، وبالتالي فالإشكالية تتعلق في معرفة الحدود التي يعتبر القانون الجديد قد تجاوزها حتى يقال أنه يسري على الماضي أم لا. فالتحدي العملي الأكبر في تطبيق مبدأ عدم الرجعية الضريبية لا يكمن في الحالات الواضحة حيث تنتهي الواقعة المنشئة قبل نفاذ القانون الجديد، بل في الحالات الحدية والمعقدة حيث تستمر العلاقة أو النشاط عبر حقبتين تشريعيتين[8].

لذا، فإن بيان مفهوم هذا المبدأ يستلزم جنباً إلى جنب بيان مبدأ الأثر المباشر للقانون.

الفرع الثاني: الأثر المباشر ومبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي.

ينبثق أساس مبدأ التطبيق المباشر للقانون من القاعدة القانونية العامة التي تقرر أن "القانون لا يشرع إلا للمستقبل"[9]. أي أن القانون الجديد يطبق منذ لحظة دخوله حيز التنفيذ. إن تقرير مبدأ الأثر المباشر للقانون الجديد يجب تبريره فيما يحققه من وحدة القانون المطبق على المراكز القانونية ذات الطبيعة الواحدة، حيث يؤسس مبدأ الأثر المباشر لسيادة القانون الجديد من تاريخ نفاذه، ضامناً تجانس الحلول القانونية للمراكز المتماثلة التي تنشأ في ظله، وهو ما يعزز العدالة الشكلية ووحدة التطبيق[10].

من المسلم به أن القانون الجديد يطبق على المراكز القانونية التي تنشأ بعد العمل به، أي إذا تكوَّن الوضع الضريبي للمكلف، في وقتٍ يكون قد بدأ العمل بالقانون الضريبي الجديد، فإن هذا الأخير يطبق حكماً بسبب قوته الإلزامية. وفيما يتعلق بقواعد الإجراءات الضريبية، فلا يمكن تصور أي رجعية، بل تطبيق مباشر للقانون الجديد[11]، دون اعتبار ذلك رجعية.

---

[8] – السعدون، نبيل خضر. (2022). التحديات المعاصرة في تطبيق مبدأ عدم الرجعية الضريبية. مجلة العلوم القانونية والسياسية، 15، 205-230ص:210

[9] – راجع المادة الثانية من القانون المدني الفرنسي الحالي .

[10] – الصاوي، محمود عبدالحميد. (2019). التنازع الزماني في القوانين الضريبية. المجلة المصرية للدراسات القانونية والاقتصادية، (3)، 35-62.ص ٤٠

[11] – ان القانون الضريبي الفرنسي يعترف بالتطبيق المباشر على الاوضاع القائمة ويعتمده في كل ما يتعلق بالقواعد المرتبطة بالاجراءات القضائية وبالقواعد المتعلقة باصول فرض الضرائب(المادة 108من قانون 30 كانون الاول 1992)

إن المغالطات التي قد تنشأ من الخلط بين مبدأي عدم الرجعة والأثر المباشر للقانون تدفعنا إلى مزيد من التعمق في مبدأ الأثر المباشر للقانون في المجال الضريبي. وخاصة أن الأوضاع الضريبية لا تتكون بشكل مفاجئ وفي لحظة واحدة، خصوصاً وأن البعض منها قد يرتب آثاراً بشكل موزع في الزمان. هذا النوع من الأوضاع يشير إلى وجود صلة بين مبدأي الأثر المباشر وعدم الرجعية.

عادة ما يميز الفقه بين الأثر المباشر لسريان القانون وعدم رجعية القانون، فيرون أن تطبيق القانون من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية أو في الموعد المحدد لتاريخ النفاذ هو تجسيد لفكرة الأثر المباشر للقانون. ولكن إذا أعقب نفاذه صدور قانون جديد حل محل القانون الأول فعدله أو ألغاه، وسرى القانون الجديد على الوقائع أو الآثار التي تلي نفاذه دون أن ينسحب أثره على الوقائع التي تمت قبل نفاذه، فإن هذا يعد تطبيقاً لفكرة عدم رجعية القانون[12] .

إلا أنه من المعلوم أن مرور الزمن يزيد من احتمالات التغيير في الأنظمة الضريبية، وهذا ما يحتم طرح مسألة تحديد رجعية القانون الضريبي بشكل دقيق، أي بالنسبة إلى الأوضاع القائمة. فنشوء أو زوال الوضع الضريبي يتطلب أن يحصل اجتماع عناصر متتالية، وفي بعض الأوضاع قد تدخل عناصر عديدة سواء لناحية تكوينها أم لناحية انقضائها، وقد يحدث وقبل تحقق المرحلة الأخيرة ظهور قانون جديد أتى لتغيير التنظيم القانوني المطبق.

فالتطبيق العملي لهذه المبادئ يواجه تحدياً حقيقياً في طبيعة العلاقات الضريبية المستمرة، التي تبدأ في ظل قانون وتستمر آثارها أو تتحقق عناصرها على مراحل في ظل قانون آخر. فعملية الاستثمار طويلة الأجل، أو عقد البناء والتشغيل والتحويل (BOT)، أو حتى السنة المالية للشركة، هي أوضاع قانونية مركبة لا يمكن وصف تطبيق القانون الجديد عليها بأنه رجعي بالكلية أو مباشر بالكلية. وهذا الواقع هو ما أنتج مبدأ "تجزئة الآثار الزمنية"، حيث يسري القانون القديم على الجزء المتحقق من العلاقة قبل النفاذ، ويسري الجديد على الجزء اللاحق.

Martin (ph)– l 'application dans le temps des règle de procédure fiscale, Droit fiscale 1997 no45 p.1325 et s.

[12] – البكري، عبد الباقي، والبشير، زهير.(1989). المدخل لدراسة القانون، المكتبة القانونية، بغداد. 112.

«الإشكالية المحورية تكمن في الأوضاع القانونية المستمرة، حيث يختلط الماضي بالمستقبل. فالفصل بين تطبيق القانون القديم على العناصـــر المتحققة، وتطبيق الجديد على اللاحقة، هو التطبيق العملي للتمييز بين الأثر المباشر وعدم الرجعية» [13].

إن دراسة تطبيق الأثر المباشر ومبدأ عدم الرجعية بالنسبة للأوضاع الضريبية القائمة وغير المنتهية تدفع إلى تسـليط الضـوء على محددات سـريان الأثر المباشـر ليصـار من بعدها الحديث عن رجعية أو عدم رجعية القانون الجديد، أي ما هو المعيار الفصل في القول أن القانون الجديد ساري بأثر مباشر ولم يطبق بأثر رجعي على الماضي.

ولحســم هذا النزاع حول القانون الواجب التطبيق على هذه الأوضــاع المركبة، برز معياران رئيســيان في الفقه والقضاء المقارن: الأول يتعلق بالحقوق المكتسبة، والثاني بالواقعة المنشئة للضريبة.

أولاً: معيار الحقوق المكتسبة.

ترجع هذه النظرية إلى الفقيه الفرنســـي (TRONCHET) التي تقوم على التفرقة بين الحق المكتســـب ومجرد الأمل، وتعني أن القانون الجديد لا يطبق على الحقوق المكتســـبة، وعليه يجب اســـتبعاد القانون الجديد إذا كان يمس بالحقوق المكتسبة على خلاف مجرد الأمل الذي لا يعتبر حقاً مكتسباً[14].

ويفرق القضـاء الدسـتوري الفرنسـي، مسـترشـداً بنظرية الحقوق المكتسـبة، بين انتظار يحمل سـنداً قانونياً (كمنطق التقادم اللاحق) قد يرقى إلى حق، وبين مجرد رجاء أو أمل لا يحظى بأي حماية من الرجعية [15].

13- Garbarino, C. (2020). Judicial Review of Tax Laws: A Comparative Study. Oxford University Press, p. 170

[14] – تناغو، سمير عبد السيد.(1974). النظرية العامة للقانون. منشأة المعارف ، الإسكندرية. طبعة 1974. 659.

[15]- Douence, J.-C. (2022). Le principe de non-rétroactivité en droit fiscal français. Revue de droit fiscal, No. 25, p. 21.

فالفرق هو بين "حق في طور التحقق" (وهو محمي من الرجعية لأن المساس به يخل بالثقة المشروعة وبالاستقرار القانوني)، وبين "توقع للمستقبل" (وهو غير محمي، لأن الحياة التشريعية تتطلب مرونة في التعديل لمواكبة المتغيرات). هذا التمييز الدقيق هو ما يميز اجتهاد القضاء الدستوري الفرنسي ويحقق توازناً بين:

استقرار المعاملات وحماية الثقة. (من خلال حماية "الانتظار المشروع").

حرية المشرع في التعديل لتحقيق المصلحة العامة. (من خلال عدم تقييده بـ "مجرد الآمال").

والحق المكتسب هو الذي يدخل نهائياً في ذمة أصحابه، وهذا يعني أنه يبقى للشخص إمكانية المطالبة به مع إمكانية اللجوء إلى القضاء إذا ما نازعه فيه الغير. لكن مجرد الأمل بالحصول على الحق بتبعية أمنية قد تتحقق أو لا تتحقق، ومنهم من يعرفه على أنه الحق الذي يقوم على سند قانوني، أما مجرد الأمل فهو محض ترقب ورجاء في اكتساب الحق أو عدم اكتساب الحق بعد[16].

لو فرضت مثلاً ضريبة دخل على صاحب مهنة تجارية سنة 2010 وكان مدة التقادم لسقوط حق الدولة في المطالبة بهذا النوع من الديون الضريبية هي خمس سنوات، فإن سنة 2015 تكون السنة التي يسقط فيها هذا الحق. ووفق أنصار هذا المعيار، فإن هذه السنة يكون فيها المكلف قد اكتسب حقاً لا يجوز المساس به. فإذا صدر قانون ضريبي جديد زاد من مدة التقادم، وكان صدوره في سنة 2016 وتضمن نصاً يقضي بسريانه من عام 2010، فإن هذا القانون يكون قد سرى بأثر رجعي؛ لأنه مس حقاً مكتسباً. أما إذا كان قد صدر سنة 2014، أي قبل مضي مدة التقادم لدين الضريبة وقضى بسريانه في التاريخ نفسه أم من سنة 2010، فإن هذا القانون لا يعد سارياً بأثر رجعي، وإنما طبق بأثر مباشر وأن انسحب على وقائع تحققت في الماضي، على أساس أن المكلف لم يكن قد اكتسب الحق بعد، وإنما كان لديه مجرد الأمل في اكتسابه.[17].

وقد وجه لهذه النظرية أكثر من انتقاد، منها أن معيار الحق المكتسب معيار مبهم، حتى أن تعاريف أنصار هذه النظرية حول الحق المكتسب متضاربة[18]. كما أننا نرى أن هذه النظرية تتعلق بآثار القانون ذي الصفة الرجعية، لجهة مساسه بالحقوق أو عدم مساسه، ولا يتعلق بجوهره. فبنظرنا أن هذه النظرية لا تعتبر القانون الأصلح للمكلف، وإن كان يتضمن أثراً رجعياً، قانوناً رجعياً، طالما أنه لم يمس حقوقاً مكتسبة. كما أن القانون الضريبي، كما ذكرنا سابقاً، يتعلق بمصلحتين: مصلحة الخزينة ومصلحة

[16] – كيرة، حسن.(1971). المدخل إلى القانون . منشأة المعارف، الأسكندرية. طبعة 1971 .344.

[17] . مثال على ذلك القانونين رقم 12 لسنة 1944 ورقم 29لسنة 1947 وتضمنا إطالة مدة التقادم الخاصة بالضرائب التي قررها القانون رقم 14 لسنة 1939 المستحقة في أول سبتمبر عام 1938 إلى أخر ديسمبر عام 1944 رغم سقوط بعض هذه الضرائب بالتقادم قبل صدور القانون29 لعام 1947 (البطريق، يونس أحمد. (1987). النظم الضريبية. الدار الجامعية، الإسكندرية.271.

[18] –كيرة، حسن.(1971). المدخل إلى القانون . منشأة المعارف، الأسكندرية. طبعة 1971 349

المكلف؛ فهناك حقوق متضادة. فالحق المكتسب من جهة هو مساس بحق آخر من جهة أخرى. فلا بد أن يكون المعيار المحدد ذا صفة مجردة ومحايدة ومرتبط بأساس القانون وجوهره.

ثانياً :معيار الواقعة المنشئة للضريبة.

تؤلف الواقعة المنشئة للضريبة القاعدة أو الركيزة الأساسية في شتى القوانين الضريبية، إذ يتوقف عليها معرفة ما إذا كان تتوجب الضريبة أم لا، إضافةً إلى تاريخ توجبها، والنص الواجب تطبيقه عند تنازع القوانين في الزمان. فتحديد دين الضريبة هنا يوجب الرجوع إلى القانون المعمول به وقت حصول الواقعة المنشئة للضريبة لا وقت صدور قرار الضريبة. فتتمثل أهمية الواقعة المنشئة في أنها تحدد اللحظة الفاصلة لانعقاد الالتزام الضريبي، مما يجعلها المعيار الأكثر دقة وموضوعية في حل تنازع القوانين من حيث الزمان، بعيداً عن الاعتبارات الشخصية أو الذاتية[19].

فمثلاً، إذا تحققت الواقعة المنشئة للضريبة في ذمة أحد المكلفين نتيجة مزاولة إحدى المهن الخاضعة للضريبة قانوناً كمهنة المحاماة وحقق ختام السنة ربحاً صافياً، ثم صدر بعد ذلك قانون يرفع سعر الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والأعقاء منها، فإن أحكام القانون القديم هي التي تسري على هذه الواقعة[20].

وعلى سبيل المثال أيضاً، فإنه يطبق المعدل الجديد لرسوم التسجيل على عقد أبرم في ظل قانون قديم؛ إن تم تسجيل هذا العقد بعد سريان القانون الجديد. وهذا ما يسمح لنا بالقول بأننا في هذه الحالة بالذات أمام تطبيق مباشر للقانون الضريبي الجديد، خصوصاً وأن الدين الضريبي قد نشأ عند القيام بهذا التسجيل، وفي هذه اللحظة يتم تقدير القيمة.

ونرى أن هذا المعيار هو الأقرب للصواب نظراً لسهولة التطبيق والوضوح، وابتعاده عن التعقيدات التي قد تنشأ عن معيار الحقوق المكتسبة، وسواءً كانت الضريبة مباشرة أو غير مباشرة. ففي الضرائب غير المباشرة، كالرسوم الجمركية ورسوم التسجيل، تنشأ الواقعة المنشئة بلحظة الإقرار أو الإدلاء أو التسجيل،

[19] –العتيبي، محمد بن عبدالله. (2021). الضمانات الدستورية للمكلف في النظام الضريبي السعودي – دراسة مقارنة. مجلة الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة الكويت، العدد 45، ص 221.

[20] – خلاف، حسين. (1966). الأحكام العامة في قانون الضريبة . دار النهضة العربية، القاهرة. 130.

مما يجعل تطبيق القانون الجديد على هذه العمليات تطبيقاً مباشراً وليس رجعياً، طالما أن الفعل المنشئ للالتزام وقع بعد نفاذ التشريع الجديد[21].

وهو ما اتجه إليه المشرع السوري في قانون الجمارك من أن البضائع المصرح عنها للوضع في الاستهلاك أو للتصدير، تخضع لتعريفة الرسوم النافذة في تاريخ تسجيل بياناتها التفصيلية[22]، وهو أيضاً ما قضت به محكمة استئناف الإسكندرية في حكمها الصادر في 1950/4/10 من أنه إذا كان قد صدر قانون يعدل نفقات الرسوم عن التسجيل فإنه يطبق على جميع العقود التي يتم شهرها في الوقت المحدد لتنفيذ هذا القانون، لأن الرسوم تستحق عن عملية الشهر نفسها، وهي وقعت في ظل القانون الجديد. فالمحكمة تنظر هنا إلى تاريخ استحقاق الرسم، وهي تعني بذلك تاريخ التزام المكلف بها كي تتخذ منه أداة لتحديد القانون الضريبي الواجب التطبيق[23]، القضاء المصري، متسقاً مع الفقه السائد، يرى في تاريخ قيام المكلف بالفعل المنشئ للضريبة (كتسجيل عقد أو استهلاك سلعة) المعيار الحاسم. فإذا وقع هذا الفعل بعد نفاذ القانون الجديد، كان التطبيق مباشراً، ولو ارتبط الفعل بعقد أو تصرف تم إبرامه في الماضي. [24].

يقدم معيار الواقعة المنشئة حلاً عملياً لتحديد القانون الواجب التطبيق في المعاملات المستمرة، حيث يمكن بموجبه تطبيق قانونين مختلفين على مراحل متعاقبة من العملية الاقتصادية الواحدة، دون أن يعد ذلك رجعية غير مشروعة. فهو يتميز بصفة الحياد والموضوعية؛ فهو لا يبحث في نوايا المشرع أو توقعات المكلف، بل يرتبط بالحدث الاقتصادي الملموس الذي يشكل الجوهر القانوني للضريبة. هذه الموضوعية تجعله الضابط الأكثر عدلاً في حل تنازع القوانين[25].

---

[21]– الدقاق، نزار محمود. (2020). الرقابة الدستورية على القوانين الضريبية في فرنسا. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات القانونية، المجلد 42، العدد 3، ص 158.

[22] –المادة 18 من قانون الجمارك رقم 38 لعام 2006

[23] – خلاف، حسين. (1966). الأحكام العامة في قانون الضريبة . دار النهضة العربية، القاهرة. 135.

[24]–شلش، أحمد نبيل. (2022). التطور الدستوري للحقوق الاقتصادية في مصر بعد 2011. دار النهضة العربية، القاهرة.ص:278.

[25]– الجهني، محمد بن عبدالعزيز. (2023). الرجعية الضريبية وأثرها على النمو الاقتصادي: دراسة قياسية دولية. مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 47، ص 75–95، ص:80

وبالمقارنة مع معيار الحقوق المكتسبة، يظهر تفوق معيار الواقعة المنشئة جلياً من خلال:

- الوضــوح والموضــوعية: فهو معيار مادي يمكن التحقق منه، خالٍ من الغموض الذاتي المرتبط بتعريف "الحق المكتسب".
- السهولة في التطبيق: يقدم للمكلف والإدارة والجهاز القضائي نقطة مرجعية زمنية واضحة.
- الملاءمة لكافة الضـرائب: يصـلح للتطبيق على الضـرائب المباشـرة وغير المباشـرة، مع تحديد الواقعة المنشئة الخاصة بكل منها.

تحقيق اليقين القانوني: يحدد مقدماً وبشكل لا لبس فيه القانون الذي ستخضع له المعاملة.

وخاصــة في مواجهة تعقيدات الاقتصــاد الرقمي والمعاملات الحديثة، أثبت معيار الواقعة المنشــئة مرونة كافية. فالتحدي تحول من إيجاد المعيار إلى تحديد دقيق للحدث المنشئ في نماذج أعمال جديدة[26].

وهكذا، وعلى الرغم من التحديات التي تطرحها المعاملات المســـتمرة والعابرة للحدود، يبقى معيار الواقعة المنشئة هو الخيار التشريعي والقضائي الأمثل لتحقيق التوازن بين مصلحة الخزينة في تحصيل مواردها وفق القانون المعمول به، وحق المكلف في عدم مفاجأته بقواعد جديدة على وقائع مالية ســـابقة اكتمل تكوينها، مما يعزز الاستقرار والثقة في النظام الضريبي ككل.

مما ســبق نرى أن ما يحكم الموضــوع هو الإمكانية أكثر من أي شــيء آخر، وتتجلّى هذه الإمكانية في سهولة التطبيق والوضوح، وهو ما ينبغي أن يُبنى عليه القانون انطلاقاً من قاعدة اليقين القانوني.

فمبدأ الحقوق المكتسـبة، وإن كان يتضـمن بداية نظرة توحي بحماية المكلف والحفاظ على مكتسـباته، إلا أن الجدل الذي يثور حول تحديد أي الحقوق ســتكون محمية — أهي حق الدولة في الأموال الضــريبية التي ســتجبى، أم حق المكلف في عدم اقتطاع مبالغ قد تكون غير متوجبة؟ — هو جدلٌ من شــأنه أن يخلق إشــكاليات في التطبيق، ويؤدي إلى عدم اســتقرار قانوني. كما أن التســاؤل حول من ســيحدد هذه الحقوق (القضاء أم الإدارة؟) وما قد يترتب على ذلك من تباين في التفسير، كلها أمور تصب في مصلحة اعتماد معيار الواقعة المنشئة للضريبة.

[26]– Christians, A. (2023). Temporal Boundaries in International Taxation. In: R. Mason & M. Knoll (Eds.), The Future of Tax Law. Cambridge University Press, pp. 85–105 p. 90.

وخاصـــة أن القانون يجب أن يُبنى على الوضـــوح وإمكانية التطبيق وتحقيق الاســـتقرار، فإننا نتجه إلى ترجيح اعتماد معيار الواقعة المنشئة للضريبة، باعتباره المعيار الأكثر موضوعية ووضوحاً، دون إهمال لمعيار الحقوق المكتسبة، الذي يمكن الاحتفاظ به كاستثناء متى كان ذلك ممكناً، وبنص تشريعي صريح يحدد الحالات التي يجوز فيها التمسك بالحقوق المكتسبة، مع تقييد ذلك بضوابط موضوعية تمنع التوسع في التفسير، وتعطل السياسة الضريبية للدولة، أو تهدر حقوق الخزينة العامة.

ثالثاً: القيمة القانونية لمبدأ عدم رجعية في المجال الضريبي

تتباين المرتبة القانونية لمبدأ عدم الرجعية في المجال الضـــريبي بين الأنظمة القانونية، وهو ما ينعكس بشكل مباشر على قوة الضمانة الممنوحة للمكلف. ويُعد هذا التباين مؤشراً على الفلسفة التشريعية السائدة ومدى أولوية حماية الحقوق الاقتصادية للأفراد. 1. الوضع في الدستور السوري لعام 2012

في الدســتور الســوري لعام 2012، تناولت المادة الثانية والخمســون منه في الباب الثاني تحت عنوان: الحقوق والحريات وسيادة القانون وفي الفصل الثاني: سيادة القانون على أنه لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يكون لها أثر رجعي، ويجوز في غير الأمور الجزائية النص على خلاف ذلك.

ويتضــمن النص ثلاث فقرات، تبدأ الأولى من «لا تســري...» وتنتهي عند «... العمل بها» والثانية من «ولا يكون...» وتنتهي عند «....أثر رجعي» والثالثة من «ويجوز....» وتنتهي عند «....على خلاف ذلك»، وهو مشابه كثيراً لنص المادة 187 من الدستور المصري الصادر عام 1971، والتي تنص على أن «لا تســـرى أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك بأغلبية أعضـــاء مجلس الشعب».

والذي يتألف أيضاً من ثلاث فقرات، تبدأ الأولى من «لا تسري....» وتنتهي عند «... العمل بها» وهي مطابقة تماماً لما ورد في القانون الســوري الثانية، فهي تبدأ من «....ولا يترتب» وتنتهي عند «.....وقع قبلها»، وهي مشابهة للمعنى لما هو في الفقرة الثانية من القانون السوري، أما الفقرة الثالثة فهي التي تبدأ من «ومع ذلك....» وتنتهي عند «.... أعضاء مجلس الشعب» فهذه الفقرة تختلف عما هو موجود في

نص الدستور السوري، فكلا المشرعين السوري والمصري استعملا مصطلحات تشير إلى الوجوب واللزوم عندما استعملا عبارة (لا تسري)، مع الربط بين الفقرتين الأولى والثانية بعبارة تزيد من توكيد المعنى؛ عندما نص في الفقرة الثانية على أن (لا يكون لها أثر رجعي) في القانون السوري وفي القانون المصري (ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها)، أما الفقرة الثالثة فهي متضمنة استثناء للفقرتين السابقتين بإخراج المواد غير الجنائية من القاعدة، مع إضافة شرطية في الدستور المصري لا توجد في الدستور السوري، وتتجلى بضرورة أغلبية أعضاء مجلس الشعب.

فالبين من المادتين السابقتين «أن الأصل في القانون هو أن يسري بأثر مباشر على ما يقع بعد نفاذه، فإذا سرى القانون على وقائع تم تكوينها، أو على مراكز قانونية اكتملت عناصرها قبل العمل بأحكامه، فإن هذا القانون يكون متضمناً أثراً رجعياً، أي: أن الأمر المعتبر في تحديد رجعية القانون من عدمها إنما يتعلق بتاريخ تحقق الواقعة القانونية؛ التي رتب المشرع عليها أثراً»[27].

ولكن الدستور المصري في التعديلين اللاحقين للدستور عام 2014 و 2019 عمد إلى النص صراحة على مبدأ عدم رجعية القوانين الجنائية والضريبية خاصة وذلك في المادة 225 منهما: «تنشر القوانين في الجريدة الرسمية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إصدارها، ويعمل بها بعد ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ نشرها، إلا إذا حددت لذلك ميعاداً آخر. ولا تسري حكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية والضريبية، النص في القانون على خلاف ذلك، بموافقة أغلبية أعضاء مجلس النواب».

فتحمل الصياغة الدستورية في المادة 52 من الدستور السوري طابع الإباحة أكثر منه طابع الحظر. فهي تؤسس لمبدأ عام، ثم تفتح باب الاستثناء على مصراعيه، مما يجعل الحماية الدستورية للمكلف في مواجهة التشريع الرجعي هشة وقابلة للتجاوز بيسر[28].

---

[27]– المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد 7 مايو سنة 2006م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 299 لسنة 24 قضائية «دستورية»، موقع المحكمة الدستورية العليا مصر www.sccourt.gov.eg/SSC/faces/Ruleviewer.jspx تاريخ الزيارة 2024/10/6.

[28]– الحمصي، ياسر أحمد. (2020). الرقابة البرلمانية على التشريعات الضريبية في سورية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة دمشق، سورية. ، ص 150

2. التطور في الإعلان الدستوري السوري لعام 2025.

يشكل الإعلان الدستوري الصادر في 2025/3/13 مرحلة انتقالية في النظام الدستوري السوري. وقد تضمن أحكاماً ذات صلة بمبدأ عدم رجعية القوانين، وإن بشكل محدود وغير مباشر.

أولاً: الاستثناء الصريح في المجال الجنائي (المادة 49):

نصت الفقرة الثانية من المادة 49 من الإعلان الدستوري على: "تستثنى جرائم الحرب والجرائم ضد الإنسانية وجريمة الإبادة الجماعية وكل الجرائم التي ارتكبها النظام البائد من مبدأ عدم رجعية القوانين". وهذا الاستثناء يخالف النموذج المصري الذي يساوي بين الحظر الجنائي والضريبي، ويؤسس لـ نموذج هجين حيث يُحظر الرجعية إلا في جرائم محددة.

ثانياً: الصمت عن الرجعية الضريبية:

لم يتطرق الإعلان الدستوري بشكل مباشر إلى مسألة الرجعية في المجال الضريبي أو غيره من المجالات المدنية. ووفقاً للمادة 51 من الإعلان: "يستمر العمل بالقوانين النافذة ما لم يتم تعديلها أو إلغاؤها". وهذا يعني أن المادة 52 من الدستور القديم، التي تجيز الرجعية في غير الأمور الجزائية، تبقى سارية ما لم يعدلها المشرع الانتقالي.

ثالثاً: دمج المواثيق الدولية (المادة 12):

تنص المادة 12 من الإعلان على أن "تعد جميع الحقوق والحريات المنصوص عليها في المعاهدات والمواثيق والاتفاقيات الدولية لحقوق الإنسان التي صادقت عليها الجمهورية العربية السورية جزءا لا يتجزأ من هذا الإعلان الدستوري". وهذا يفتح الباب أمام الاستناد إلى المواثيق الدولية التي قد تحمي من الرجعية الضريبية غير المبررة.

أما في التجربة المصرية الحديثة، فقد شهد المبدأ تحولاً جوهرياً. فنصت المادة 225 من دستور 2014 والمعدل في عام 2019 على حظر الرجعية في المواد الجنائية والضريبية معاً، مع جواز الاستثناء بموافقة أغلبية مجلس النواب. وهذا الارتقاء يمنح المبدأ قيمة دستورية مادية ملزمة، حيث يتحول من مجرد توجيه إلى حكم دستوري يقيد المشرع العادي. فأي قانون ضريبي رجعي يصدر يكون معرضاً لدفع بعدم الدستورية.

فالنص الدستوري المصري الحالي يقف سداً منيعاً أمام الرجعية الضريبية، إذ يساوي بين الحماية الجنائية والضريبية. هذا التكريس الدستوري يعكس إرادة سياسية راسخة بجعل الضرائب مجالاً خاضعاً لسيادة القانون وحماية الحقوق، وليس مجرد أداة مالية طيعة[29].

أما القانون الفرنسي فلم يتجاهل مبدأ عدم الرجعية، ولكن لم تتم الإشارة إليه في الدستور الفرنسي، بل أتى كنص قانوني فقط وذلك في المادة الثانية من القانون المدني الفرنسي التي تنص على المبدأ القائل بأن «القانون ينص على المستقبل، وأن ليس له أثر رجعي»، وبالتالي، فإن هذا المبدأ ليس له إلا مجرد قيمة تشريعية، يجوز للمشرع مخالفته، ولكن في ظل هكذا موقف، طور المجلس الدستوري الفرنسي مراجعة قضائية صارمة للقوانين الضريبية الرجعية. فهو يبيحها فقط إذا تعلقت بضرورة عامة ملحة، وكانت متناسبة مع الغاية، ولم تنتهك الثقة المشروعة للمكلفين انتهاكاً جسيماً[30].

فالمبدأ العام الذي تم التوصل إليه عن طريق اجتهاد هذا المجلس؛ أنه لا بد من وجود سبب ذي أهمية لاستخدام القانون بأثر رجعي، ولكن المجلس يميل في كثير من الأحيان إلى الاعتراف بالمصلحة العامة؛ كسبب كاف للتحقق من صحة الأحكام بأثر رجعي[31].

وبالتالي استناداً لما قدمناه أعلاه، لا يعد مبدأ عدم الرجعية في التشريع السوري خارج المجال الجنائي مبدأً دستورياً، إنما يعد مبدأ تشريعياً يجوز للمشرع مخالفته. وهذا يعني أن هذا المبدأ لا يقيد إلا الحكومة والإدارة، بحيث لا يجوز لهما العمل على تطبيق قانون جديد بأثر رجعي ما لم يقرر المشرع ذلك، وقد استقر القضاء في فرنسا وفي مصر على تطبيق هذا التفسير لمبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي [32].

---

[29]– شلش، أحمد نبيل. (2022). التطور الدستوري للحقوق الاقتصادية في مصر بعد 2011. دار النهضة العربية، القاهرة.ص:280.

[30] –Lambert, T. (2020). Retroactivity and Legal Certainty in French Tax Law. European Taxation, 60(4), 152-165. p. 158

[31]– Samuel Loi de modernisation des institutions et rétroactivité fiscale date 8/6/2008 (www.ifrap.org/financment-des-entreprises)

[32]– عبد اللطيف، محمد محمد.(1999). الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مطبوعات جامعة الكويت.
.183

وذلك قبل صدور دستور عام 2012 المعدل بعام 2019 في مصر أما بعد صدور هذا الدستور، أصبح للمبدأ في مصر قيمة دستورية واضحة وراسخة على خلاف سورية وفرنسا.

هذا الاختلاف في المرتبة الهرمية للمبدأ يترتب عليه أثر عملي بالغ. ففي سورية، وقبل 2025، لا يمكن الطعن بعدم دستورية قانون ضريبي لمجرد كونه رجعياً، طالما أنه صدر عن السلطة التشريعية. أما بعد 2025، فالأمر يصبح أكثر تعقيداً وإمكانية للحوار القانوني. وبالتالي، فإن فعالية الضمانة لا تكمن في وجود المبدأ فحسب، بل في درجة إلزاميته والجهة الرقابية المسؤولة عن حمايتها.

ولكن هل هذه القيمة لمبدأ عدم الرجعية كان لها تأثير على ضمانات المكلف، وفي حال صدر تشريع يتضمن الأثر الرجعي، هل هناك بدائل لتجاوز هذه القيمة وتقرير بطلان هذا التشريع، وهل هذه البدائل كافية لتغطية عدم إعطاء مبدأ عدم الرجعية التكريس الدستوري له.

ستخلص مما سبق أن مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية في سورية يعاني من هشاشة دستورية، فما حققه الإعلان الدستوري لعام 2025 من نقلة نوعية في هذا المجال لم يمنعه من أن يبقي الباب مفتوحاً أمام الرجعية الضريبية، مقارنةً بالتكريس الدستوري المصري لهذا المبدأ في المادة 225، التي حظرت الرجعية الجنائية والضريبية، وأيضاً مقارنةً بالتطور الاجتهادي الذي قام به المجلس الدستوري الفرنسي رغم اقتصار المبدأ على القيمة التشريعية. كما أن البدائل المتمثلة بالشرعية الضريبية والحقوق المكتسبة والمواثيق الدولية غير كافية وحدها لحماية المكلف، خاصة في ظل افتقارها إلى رقابة دستورية فعالة. وعليه، فإننا نحث المشرع على إصدار تشريع انتقالي يحدد ضوابط الرجعية، وإخضاع القوانين الرجعية لرقابة قضائية مسبقة، تمهيداً لإدراج المبدأ في الدستور الدائم القادم، بالشكل الذي من شأنه تعزيز الثقة بالنظام الضريبي، وتحقيق الاستقرار القانوني، وحماية الحقوق الاقتصادية في المرحلة الانتقالية.

المطلب الثاني: ضمانات المكلف في ظل القيمة القانونية لعدم الرجعية في المجال الضريبي

لا يخفى أن الرجعية في القانون الضريبي تشكل مساساً بحقوق المكلف وإخلالاً بالضمانات المكفولة له، لذلك فإن هذه الرجعية تحظر بنصوص دستورية صريحة في بعض الدول كما هو في الدستور المصري، أو استناداً إلى المبادئ العامة في الدستور كمبدأ الشرعية ومبدأ اليقين القانون، ومبدأ العدالة الاجتماعية، ولكن هل هذه المبادئ من شأنها تحصين المكلف من رجعية القانون الضريبي أم أن النص الدستوري على هذا المبدأ هو الكفيل بحماية المكلف.

وبالتالي وإذا افترضنا بادئ ذي بدء أنه قد صدر عن المشرع قانون يقضي بفرض ضريبة، أو زيادة في سعر ضريبة، أو غرامة على عدم دفع ضريبة مستحقة الدفع، وأن هذه الضريبة الجديدة، أو الزيادة في سعر الضريبة أو حتى الغرامة، قد سحب المشرع أثرها إلى الماضي كالفقرة (ب) من المادة الأولى من المرسوم التشريعي 146 تاريخ 1968/11/5م المعدل للمرسوم التشريعي رقم 146 تاريخ 22 كانون الأول 1964م[33]، والذي من مضمونها أن تخضع تكاليف الضريبة على الدخل المستحقة وفق أحكام المواد 14 و15 و53 و56 و65 و73 من المرسوم التشريعي رقم 85 المؤرخ في 1949/5/21م، وتعديلاته لغرامة معادلة للغرامة المنصوص عليها في الفقرة السابقة (وهي 10% سنوياً من التكاليف بما فيها جميع الإضافات)، إذا لم تدفع ضمن مهلة الاستحقاق المنصوص عليها في المواد المذكورة، أو في المواد المعطوفة عليها، ويحدد الحد الأقصى للغرامة ب ـــــ 30% من أصل التكاليف بما فيه جميع الإضافات، ويسري حكم الفقرة السابقة على الغرامات المترتبة قبل نفاذ (المرسوم التشريعي رقم 146 تاريخ 1968/11/5م) وغير المدفوعة بتاريخ نفاذه.

وإن هذا القانون مس الحقوق المكتسبة للمكلفين[34]، وسرى على وقائع سابقة، فهل يكون مبدأ عدم الرجعية المستمد من مبدأ المشروعية هو المبطل لهذا القانون أم لا؟ وهل هناك مبدأ آخر يمكن اعتماده لتفادي هذا المساس بالحقوق؟

[33]– مجموعة التشريعات الضريبية . أحكام مختلفة تتعلق بالضرائب والرسوم . القسم الثاني . ثانياً ص: 1.

[34] – فلا محاجة للقول بأن الرجعية التي أجازها الدستور – في غير المواد الجنائية – تفترض لزوماً أو على الأقل في أغلب الأحوال، وأعمها المساس بالحقوق المكتسبة؛ بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت 7 فبراير سنة 1998م الموافق 10

الفرع الأول : مبدأ عدم المشروعية كضمانة لعدم الرجعية في القانون الضريبي.

يمثل مبدأ المشروعية، بوصفه عنواناً من عناوين دولة القانون، ضمانة أساسية للمكلفين، غير أن فعاليته كحاجز أمام التشريعات الضريبية الرجعية تتوقف بشكل جوهري على الطبيعة الدستورية لحظر الرجعية في النظام القانوني المعني، ومدى استعداد الجهاز القضائي لتمحيص مشروعية هذا التشريع من حيث المضمون وليس الشكل فحسب.

فلا تكمن مشكلة الرجعية الضريبية في غياب مبدأ المشروعية، بل في كيفية تفسير هذا المبدأ. ففي الأنظمة التي تسمح دستورياً بالرجعية، يتحول مبدأ المشروعية من درع للمواطن إلى سند للمشرع، ما لم تتطور رقابة قضائية قادرة على تقييد المشرع بمبادئ أعلى[35].

فمبدأ المشروعية وما يقتضيه من التزام المشرع باحترام الأحكام المدونة في الدستور، بمعنى أنه ليس له أن يضع قانوناً مخالفاً لأحكامه، وعليه يعتبر تقرير الأثر الرجعي في المجال الضريبي خرقاً لمبدأ المشروعية وبالتالي يغدو هذا القانون ذو الأثر الرجعي غير دستوري عند تكريسه دستورياً.

إن تقرير الأثر الرجعي في القانون الجنائي هو بلا شك خرق لمبدأ المشروعية، وذلك لمخالفته الصريحة لمواد الدستور السابق ذكرها، فالمبدأ بالنسبة لقواعد القانون الجنائي هو عدم رجعية القوانين، وهو يعد من النتائج المباشرة لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات؛ الذي يشكل ضمانة مهمة لحماية الحرية الفردية للمواطن؛ والذي يقضي منطوقه بسريان القانون الذي يحكم الجرم وقت ارتكابه [36].

فمن غير المنطقي أن يرتكب شخص فعلاً مباحاً، ثم يُسَنُّ قانون جديد بعد ارتكابه ويطبق عليه؛ لأن ذلك يكون خرقاً وانتهاكاً لمبدأ الشرعية، إذاً لا قيمة ولا سلطان للنص القانوني قبل سريانه وبعد إلغائه[37].

شوال سنة 1418هـ في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا المصرية برقم 40 لسنة 15 قضائية «دستورية».

[35]– شلش، أحمد نبيل. (2022). التطور الدستوري للحقوق الاقتصادية في مصر بعد 2011. دار النهضة العربية، القاهرة.ص285

[36]– أبو عامر، حمد زكي. (1996). قانون العقوبات، القسم العام.. مكتبة دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية. 68..

[37] – نجم، محمد صبحي، قانون العقوبات، القسم العام ،النظرية العامة للجريمة. (2000). مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.51.

أما في القانون الضريبي فالأمر له وجه آخر فالقانون (الدستور) لم ينص ـ كما في القانون الجنائي ـ على منع الأثر الرجعي، وأعطى منع الرجعية صفة المبادئ الدستورية، التي تسمو على غيرها من القوانين وتقيدها، بل نص على إمكانيته، وبالتالي لا يمكن اعتبار القانون الضريبي الذي يقرر الأثر الرجعي أنه خرق لمبدأ المشروعية، فهو بتلك الكيفية يصدر طبقاً، ووفقاً للقانون والدستور الذي سمح بذلك، بل يتحول إلى مصدر للشرعية بدلاً من أن يكون حداً لها.

ويبين مما سبق أنه يجوز في كل من سورية وفرنسا، وما كان معمولاً فيه في ظل دستور 1971 في مصر، النص في القانون الضريبي على أن يسري بأثر رجعي لعدم وجود نص دستوري يمنع من تقرير الأثر الرجعي لهذا القانون؛ وعليه قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر في ظل الدستور السابق بأن القوانين الضريبية لا تعتبر بطبيعتها قوانين جزائية تقرر عقوبة جنائية، ولا هي تعدل من الآثار التي ترتبها العقود فيما بين أطرافها ولكنها وسيلة تلجأ إليها الدولة محققة قدراً من التناسب بين أعبائها المالية ممثلة في التكاليف الكلية لنفقاتها، وبين ما ينبغي أن يؤديه إليها هؤلاء الذين يستفيدون أكثر من غيرهم من خدماتها، وحق عليهم بالتالي أن يتحملوا جانباً من أعباء الدولة ونصيباً من تبعاتها[38]. وهذا يعني أن سريانها بأثر رجعي لا يكون مخالفاً للدستور السوري أو الفرنسي أو الدستور المصري لسنة 1971 على خلاف الدستور المصري الحالي.

في ظل الإعلان الدستوري 2025، يكتسب الجدل حول المشروعية حجماً جديداً. فبينما يظل النص الضريبي الرجعي متوافقاً مع الدستور السوري 2012 (المادة 52)، إلا أن وجود مبدأ عدم الرجعية الآن في النص الدستوري نفسه (المادة 49 من الإعلان) – ولو في سياق آخر – يضعف الحجة القائلة بأن المشرع العادي يتمتع بحرية مطلقة في هذا الشأن. يمكن الدفع بأن التشريع الضريبي الرجعي، وإن لم يخالف نصاً حازماً، إلا أنه يتناقض مع روح الدستور الجديد ومقاصده المتمثلة في إقرار مبدأ عام لعدم الرجعية وترسيخ سيادة القانون (المادة 2) والعدالة (المادة 11). وهكذا، يصبح مبدأ المشروعية أداة أكثر قوة للنقاش الدستوري، حتى لو لم يكن أداة قطعية للبطلان.

[38] – المحكمة الدستورية العليا المصرية ، بالجلسة العلنية المنعقدة في 1993/1/2 في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 23 لسنة 12 قضائية موقع المحكمة ، سبق ذكره.

إلا أن الأمر لا يتوقف عند هذا الحد؛ بل تزداد المخاطر تعقيدًا في حالة التفويض التشـــريعي، أي عندما يفوض المشرع السلطة التنفيذية حق إصدار تشريعات وتقوم هذه السلطة بما لها من تفويض من إصدار تشـريعات بإثر رجعي، ففتح الباب أمام التفويض التشـريعي في المجال الضـريبي، دون وضـع ضـوابط صارمة تمنع استغلاله لإصدار نصوص بأثر رجعي، يقوض مبدأ الشرعية من أساسه. فهو يحول الإدارة إلى مشرع، والمشرع إلى مفوض، في حلقة مفرغة من إهدار الضمانات[39].

في فرنســـا، واجه المجلس الدســـتوري تحدي التفويض التشـــريعي فهو بعد أن قرر دســـتورية التفويض التشريعي في المجال الضريبي استناداً إلى ثلاث حجج أساسية:

- لا يوجد ما يسـوغ اسـتبعاد الضـرائب من مجال التفويض التشـريعي وفقاً للمواد 34 و38 من الدستور الفرنسي.
- إن رضا البرلمان بالإجراءات الضريبية يأتي بمجرد الموافقة على قانون التفويض.
- إن قانون التفويض لا يعفي الحكومة من احترام القواعد والمبادئ الدســـتورية، وعلى أية حال، فإنه وان ذهبنا إلى حد الاعتبار بأنه ليس للمجلس الدسـتوري أن يقرر دسـتورية قانون التفويض إلا باشتراط صراحة بأن يكون تفسير وتطبيق القانون في ظل الاحترام الكامل للدستور[40].

قام المجلس الدستوري بوضع حداً مهماً: لا يمكن للمشرع أن يتخلى عن صلاحيته لصالح الحكومة إلا إذا كان التفويض محدداً ومراقباً. فيما يتعلق بأثر الرجعية، يجب على الســـلطة التنظيمية أن تبرره بأســـباب ملحة للمصلحة العامة وأن تحترم مبدأ الثقة المشروعة[41].

---

[39] المرصفي، خالد مصطفى. (2021). مبدأ اليقين القانوني وحدوده في النظام الضريبي. دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،ص: 212.

[40] – عبد اللطيف، محمد محمد.(1999). الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مطبوعات جامعة الكويت. 184.

[41] – Douence, J.-C. (2022). Le principe de non-rétroactivité en droit fiscal français. Revue de droit fiscal, (25), 18-30.P.25

كما يمكن أن نورد مثالاً في هذا الصدد المادة 296 من قانون الجمارك رقم 38 لعام 2006 والتي نصت على أنه يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير تعديل مقدار المبالغ والغرامات المنصوص عليها في هذا القانون زيادة أو نقصاً وفق مقتضى الحال وينشر في الجريدة الرسمية.

وما تم بناء عليه إصدار رئيس مجلس الوزراء للقرار رقم 64 /م.و تاريخ 2023/12/10 والذي تضمن تعديل للمبالغ والغرامات المنصوص عليها بموجب بعض المواد في قانون الجمارك رقم 38 لعام 2006 هذا القرار يفتح باباً للنقاش في المبدأين أعلاه_ عدم المشروعية وعدم الرجعية – وهل يتعارض معهما، وخاصة أن القرار قد تضمن في مادته الثانية إلغاء العمل بما يخالف مضمون هذا القرار، والموضوع لا يتعلق بإحلال مادة مقابل مادة، بل بتعديل المبالغ والغرامات وبقاء المادة، إن القرار المذكور وأن كان هناك ما يبرره لجهة من أن الغرامات المذكورة أصبحت غير ذات قيمة نتيجة لعدة ظروف إلا أن ما نناقشه هنا الواقع القانوني، أي هل المراكز القانونية التي نشأت واكتملت فور تحقق سببها قبل نفاذه تخضع للقانون القديم الذي حصلت في ظله، أم يسرى على تلك المراكز.

"إن القرار الصادر عن السيد رئيس مجلس الوزراء المذكور أعلاه هو بمثابة التشريع من حيث قوته الإلزامية وتاريخ نفاذه وتطبيقه لأنه صدر استناداً لتفويض تشريعي وفقاً لما ورد بالمادة /296/ من قانون الجمارك رقم /38/ لعام 2006. وبالتالي فإنه واجب التطبيق أسوة بالتشريع المرتبط به ولا يجوز إغفال أحكامه، كما أنه يعتبر نافذاً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية ولا يمكن الاحتجاج بعدم تبلغه أو الجهل بإحكامه"[42].

إن ما يبرر القرار السابق هو أن مبدأ عدم الرجعية لا يعد خارج المجال الجنائي مبدأً دستورياً، إنما يعد مبدأ تشريعياً يجوز للمشرع مخالفته. وهذا يعني أن هذا المبدأ لا يقيد إلا الحكومة والإدارة، بحيث لا يجوز لهما العمل على تطبيق قانون جديد بأثر رجعي ما لم يقرر المشرع ذلك، وهو التفويض المنصوص عليه في المادة 296 من قانون الجمارك رقم/38/ لعام 2006 وقد استقر القضاء في فرنسا وفي مصر على تطبيق هذا التفسير لمبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي[43].

[42] – كتاب وزارة العدل رقم 489/ت/2024/7802 تاريخ 2024/9/10المتضمن التعميم رقم /19/

[43] – عبد اللطيف، محمد محمد.(1999). الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مطبوعات جامعة الكويت. 183.

وبالنتيجة فإنه طالما لم تتم الإشارة إلى مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي في الدستورين السوري والفرنسي على حد سواء، بل أتى كنص قانوني فقط في القانون الفرنسي، وهو ما يؤدي إلى الحد كثيراً من مكانة هذا المبدأ، ويظهر على شكل ضمانة هشة في مواجهة التشريعات الضريبية مادام الدستور يبيحها، فقوته مستمدة من الحظر الدستوري ذاته. وأبعاده عن قمة الهرم التي تحتلها النصوص الدستورية، يخرجه عن قائمة المبادئ الدستورية، وفي غياب ذلك، يتحتم البحث عن ضمانات موضوعية أخرى في المبادئ الدستورية العامة، وهو ما يشكل موضوع الفروع التالية.

غير أن الإعلان الدستوري 2025 يغير هذه المعادلة قليلاً. فوجود المبدأ الآن في النص الدستوري، ولو في سياق آخر، يجعل من الصعب القول بأن الدستور "يبيح" الرجعية في المجال الضريبي بإطلاق. بل إنه يعترف بها كمبدأ عام، ويستثني منه حالات محدودة. هذا الوضع الجديد يقوي حجة المعارضين للرجعية الضريبية، ولو على المستوى السياسي ، ويفتح الباب أمام المحكمة الدستورية العليا الجديدة (المادة 47) لتطوير تفسير متوازن.

الفرع الثاني: مبدأ العدالة الاجتماعية كضمانة لعدم الرجعية في المجال الضريبي.

إن مبدأ العدالة الاجتماعية من المبادئ المعتبرة لفرض الضريبة، ومن الضمانات الأساسية التي لا غنى عنها في النظام الضريبي والمجتمع ككل، فالعدالة الاجتماعية تشكل إطاراً مرجعياً شاملاً للسياسات التشريعية وقد ازداد حضورها كمبدأ توجيهي في الدساتير الحديثة، حيث تحرص الكثير من الدساتير المعاصرة على ترسيخ هذا المبدأ في صلب وثائقها الدستورية المكتوبة، فالمادة الثامنة من دستور عام 2014 المعدل عام 2019 المصري تنص على أن تلتزم الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية [44]، كما أن المادة 27 من ذات الدستور تنص على يهدف النظام الاقتصادي إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستديمة والعدالة الاجتماعية [45]، والمادة 38 التي تنص على يهدف النظام الضريبي وغيره من

[44] – تنص المادة الثامنة من دستور عام 2019 في مصر على (يقوم المجتمع على التضامن الاجتماعي .وتلتزم الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير سبل التكافل الاجتماعي، بما يضمن الحياة الكريمة لجميع المواطنين، على النحو الذى ينظمه القانون.)

[45] – تنص المادة 27 يهدف النظام الاقتصادي إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستديمة والعدالة الاجتماعية، بما يكفل رفع معدل النمو الحقيقي للاقتصاد القومي، ورفع مستوى المعيشة، وزيادة فرص العمل وتقليل معدلات البطالة،

التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. كما الدستور السوري الذي نص في المادة الثالثة عشر ـــ 2 – تهدف السياسة الاقتصادية للدولة إلى تلبية الحاجات الأساسية للمجتمع والأفراد عبر تحقيق النمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية للوصول إلى التنمية الشاملة والمتوازنة والمستدامة. والمادة الثامنة عشر ـ 2ـ يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية. والمادة التاسعة عشر من أن يقوم النظام الضريبي على أسس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية.

ويعزز الإعلان الدستوري 2025 هذا التوجه، حيث تنص المادة 11 منه على أن "يهدف الاقتصاد الوطني إلى تحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية الشاملة..."، مما يجعل من العدالة الاجتماعية هدفاً دستورياً ملزماً للسياسة الاقتصادية والضريبية.

ويميز الفقه بين العدالة الاجتماعية كهدف مجتمعي عام، والعدالة الضريبية كتطبيق لها في مجال محدد، فلطالما شكلت العدالة الاجتماعية القاعدة الفلسفية للضرائب التصاعدية وإعادة التوزيع. لكن توظيفها كمعيار قضائي لمراقبة الرجعية التشريعية يبقى إشكالياً بسبب طبيعتها التقديرية والسياقية[46]، مما يجعلها أداة قابلة للتأويل وفق الظروف. والسائد في الفقه المالي استخدام تعبير "العدالة الضريبية" وليس العدالة الاجتماعية، وعلى الرغم من عدم اتفاق الفقه المالي على المقصود بفكرة العدالة الضريبية؛ إلا أنه تم تعريفها على أنها "توزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً عادلاً وفقاً لمقدرة كل منهم التكليفية" [47] والعدالة في معناها العام أضحت من المبادئ الدستورية العامة المستقر، سواء حظيت بالتكريس الدستوري أم لم

والقضاء على الفقر .ويلتزم النظام الاقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة، ودعم محاور التنافسية وتشجيع الاستثمار، والنمو المتوازن جغرافيا وقطاعيا وبيئيا، ومنع الممارسات الاحتكارية، مع مراعاة الاتزان المالي والتجاري والنظام الضريبي العادل، وضبط آليات السوق، وكفالة الأنواع المختلفة للملكية، والتوازن بين مصالح الأطراف المختلفة، بما يحفظ حقوق العاملين ويحمى المستهلك .ويلتزم النظام الاقتصادي اجتماعي ا بضمان تكافؤ الفرص والتوزيع ً العادل لعوائد التنمية وتقليل الفوارق بين الدخول والالتزام بحد أدنى للأجور والمعاشات يضمن الحياة الكريمة، وبحد أقصى فى أجهزة الدولة لكل من يعمل بأجر، وفقا للقانون.

[46]– شلش، أحمد نبيل. (2022). التطور الدستوري للحقوق الاقتصادية في مصر بعد 2011. دار النهضة العربية، القاهرة.ص:290.

[47]– للمزيد عن العدالة الضريبية راجع موسى، عاطف محمد. (2011). العدالة الضريبية في التشريع المصري بين النظرية والتطبيق – دراسة مقارنة – رسالة دكتوراه. كلية الحقوق.جامعة بنها. 85.

تحظى فهي في مكانة أعلى من كل الدساتير، فهي جوهر الدستور وأصل وجوده، إلا الاختلاف يظهر حول تحديد نطاق هذا المبدأ وحدوده.

والعدالة الضريبية تتناقض جوهرياً مع مبدأ الرجعية، فالعدالة تتطلب أن يتمكن المكلفون من التخطيط لشؤونهم بناءً على قواعد معروفة، وتقوض التغييرات الرجعية هذا المبدأ بفرض التزامات بناءً على قواعد لم تكن موجودة وقت وقوع الواقعة المنشئة للضريبة[48].

فمن غير العدل أن يفرض على مكلف ضريبة لم تكن في حسبانه حين أقدم على نشاط معين، فهو قد لا يقدم على هذا النشاط لو كان عالماً بهذه الضريبة، فلا يجوز الإضرار بالمركز المالي والقانوني للمكلف؛ عبر فرض ضريبة وسحب أثرها على الماضي، ونظراً لأهمية مبدأ عدم الرجعية، وما ينتج عن خرقه من إضرار بحقوق الأفراد وحرياتهم، ونظراً لأن تقرير ضريبة بأثر رجعي من شأنه مفاجئة المكلفين، وإلزامهم بأداء مالي لم يكن في حسبانهم، ولم يكن في مخططاتهم، لذلك وفي ظل غياب القيمة الدستورية لهذا لمبدأ عدم الرجعية؛ فقد تم الالتجاء إلى أن تقرير الأثر الرجعي، يناقض مفهوم فكرة العدالة الاجتماعية، وهو ما جرى عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر؛ «على أنه كلما كان التنظيم القانوني للضريبة منسحباً بأثره الرجعي إلى صور من التعامل اكتمل تكوينها قبل العمل به؛ وكان المكلفون بأدائها قد تعذر عليهم توقعها قبل نفاذ تصرفاتهم هذه فيما بين أطرافها، وإنما باغتتهم بها السلطة التي فرضتها؛ فإن اقتضاءها منهم يكون منافياً لعدالتها الاجتماعية، وهي أساس نظامها وفقاً لنص المادة 83 من الدستور»[49].

وفي السياق السوري الجديد، يصبح الربط بين العدالة الاجتماعية (المادة 11) ومبدأ عدم الرجعية (المادة 49) أكثر منطقية. فكيف يمكن تحقيق عدالة اجتماعية عبر نظام ضريبي يقوم على مفاجأة المكلفين بتكاليف لم يتوقعوها؟ هذا الربط يمكن أن يشكل حجة دستورية أقوى مما كانت عليه في السابق.

48 Avi-Yonah, R. S. (2022). Global Perspectives on Tax Certainty. World Tax Journal, 14(3), 285-305.P.295

[49] – المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت 7 فبراير سنة 1998م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 40 لسنة 15 قضائية «دستورية»، موقع المحكمة، سبق ذكره.

ولكن هنا يطرح أمامنا السـؤال التالي: متى يُعَدُّ الأثر الرجعي مخالفاً لمبدأ العدالة الاجتماعية، ومتى لا يُعَدُّ كذلك؟

وبالرجوع إلى ما قضـت به المحكمة الدسـتورية العليا في حكمها السـابق، نجد أنها اشـترطت تعذر توقع الضريبة، ومباغتتها للمكلفين، ولكنه أيضاً ــ وبالرجوع إلى أحكام مسبقة لذات المحكمة ــ نجدها قد قررت [50] أن فكرة العدالة الاجتماعية هي فكرة نسـبية تتحدد وفق طبيعة، وتوجهات المجتمع في فترة معينة، وبالتالي فإن جواز الرجعية من عدمه، يرتبط بمضـمون القانون، ومدى توافقه مع نظرة المجتمع في فترة سـريانه، ولا تتحدد بصـورة مسـبقة، فقد يكون النص على الأثر الرجعي موافقاً للعدالة الاجتماعية، وإن كانت تتضـمن مفاجئة المكلفين ومباغتهم؛ كأن تكون الحاجة لها ماسـة لتغطية نفقة طارئة تؤثر على شريحة واسعة من المجتمع، سببها حادث طارئ ككارثة طبيعية، أو أي حادث آخر، فهنا لا يمكن القول أن الضريبة قد كانت منافية للعدالة الاجتماعية، بل هي محققة ومساهمة في تحقيقها. فالرجعية الضريبية الجائزة هي تلك التي تهدف إلى 'إزالة ظلم سابق' أو 'تحقيق مصلحة عامة ملحة'، شريطة ألا تتجاوز الحد المعقول وأن تكون هناك مناسـبة بين الغاية والوسـيلة، وهو ما ذهبت إليه المحكمة الدسـتورية العليا في مصر [51].

فالعدالة الاجتماعية هي مبدأ عام يعكس التوجه السـائد في المجتمع، ويحدد القيم التي يعتبرها عادلة وحدود ومسـتويات عدالتها وقبولها الاجتماعي، وهي في حد ذاتها مفهوم غامض يتعلق بالكل والجزء في نفس الوقت؛ فقد يقال عن قانون أنه عادل اجتماعياً بكليته، ويقال عن بعض مواده أنها غير عادلة، فالعدالة الاجتماعية مفهوم كلي لا يتعلق بمبدأ بذاته بل بما يقدمه للمجتمع، وما يقدمه المجتمع وما يراه حول هذا الموضـوع، ومدى العدالة التي يحققها له ولأفراده بغض النظر عن طبيعة المبدأ وبغض النظر

[50] – المحكمة الدستورية العليا المصرية، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت 6 يونيو سنة 1998م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 152 لسنة 18 قضائية «دستورية». وأيضاً: بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم السبت أول فبراير سنة 1997م. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 65 لسنة 17 قضائية «دستورية» موقع المحكمة الدستورية العليا، سبق ذكره.

[51]– موسى، عاطف محمد. (2011). العدالة الضريبية في التشريع المصري بين النظرية والتطبيق – دراسة مقارنة (رسالة دكتوراه). كلية الحقوق، جامعة بنها.ص:150

عن الموضوع سواء كان قانونياً أو اقتصادياً أو غير ذلك[52]، هذا الازدواج في التطبيق القضائي، والطبيعة العامة المرنة لهذا المبدأ (العدالة الاجتماعية)، يظهر المأزق العملي لهذا المبدأ كضمانة. فمن جهة، هو مبدأ سامٍ يحظر التعسف. ومن جهة أخرى، هو مرن وقابل للتأويل لدرجة أن المشرع يمكنه دائماً زعم أن الرجعية تخدم "عدالة أكبر"، كمعالجة عجز مفاجئ في الميزانية أو تحقيق تضامن في أوقات الأزمات. وبالتالي يسمح للسلطات التشريعية بتبرير الإجراءات الرجعية باعتبارها ضرورية لتصحيح أوجه عدم مساواة سابقة أو لمعالجة حالات الطوارئ المالية. وهذا يحول المبدأ من درع للمكلفين إلى سيف محتمل في يد الدولة.

وبالتالي يجعله ضمانة غير كافية في مواجهة تعسف المشرع، ويُظهر الحاجة الملحة لتكريس دستوري صريح لحظر الرجعية الضريبية أو لتطوير مبدأ أكثر صلابة، وهو مبدأ اليقين القانوني.

الفرع الثالث: مبدأ اليقين القانوني كضمانة لعدم الرجعية في المجال الضريبي.

ويُعد مبدأ اليقين القانوني أحد أهم المخرجات العملية لمبدأ سيادة القانون. وفي المجال الضريبي، يكتسب هذا المبدأ أهمية استثنائية، حيث يمثل الضمانة الأساسية للمكلف في توقع التزاماته الضريبية والتخطيط المالي وفقاً لقواعد واضحة ومستقرة. فاليقين القانوني يعني وضوح القواعد الضريبية واستقرارها في الزمن، بحيث يمكن للمكلف معرفة التزاماته المالية مسبقاً وتنظيم شؤونه وفقاً لها، أي أن تكون الأحكام القانونية الخاصة بالضريبة واضحة لا لبس فيها ولا غموض تحدد وقت الالتزام بالضريبة ووقت الجباية وإجراءات

[52]– المحكمة الدستورية العليا، بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت 6 يونيو سنة 1998. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 152 لسنة 18 قضائية "دستورية". أيضاً: بالجلسة العلنية المنعقدة في يوم السبت أول فبراير سنة 1997. في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 65 لسنة 17 قضائية "دستورية" موقع المحكمة الدستورية العليا. وهذا ما ارتأته المحكمة الدستورية العليا حين قضت بأن العدل – وباعتباره قيمة مثلى – لا يعدو أن يكون مفهوما مجردا بيد أن العدل من منظور اجتماعي، إنما يتحدد على ضوء القيم التي ارتضتها الجماعة خلال زمن معين، وكان تقيدها بها مهيمنا على مظاهر سلوكها تعبيرا من جانبها عن أكثر المصالح توافقا مع بيئتها، فلا يكون قبول أفرادها بها، إلا حلا ملائما لتنازع توجهاتهم وتعارضها ولئن جاز القول بأن تلك القيم لا تعني شيئا ثابتا باطراد، وأن معانيها وغاياتها تتباين تبعا لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها؛ وكان لا يجوز بالنظر إلى مخاطر التعارض في مجال العدالة الاجتماعية بين مفترضاتها النظرية ومتطلباتها العملية، أن يكون تصورها ذاتيا، ولا أن تكون دائرة تطبيقها منغلقة على نفسها، إلا أن القيم التي يحتضنها العدل – محددا من منظور اجتماعي – تظل نتاج الخبرة التي صهرها العقل الجماعي، فلا يلتمس المشرع طريقها بعيدا عما يراه الأفراد في مجموعهم حقا وإنصافا.

التحصيل وأن توضع تحت يد المكلف كافة القوانين والقرارات الضريبة التي يخاطب بها لكي يكون على بينة من حقيقة الالتزام القانوني الواقع عليه [53]، فهو الشرط الأساسي للثقة في النظام الضريبي. فبدونه، يتحول الالتزام الضريبي من واجب قانوني متوقع إلى مصادرة تعسفية، مما يقوض الأسس الأخلاقية والقانونية للضريبة ذاتها [54].

إن رجعية القوانين الضريبية تتضاد مع هذه القاعدة ذلك أن مثل هذه الرجعية ستؤدي إلى الاضطراب في القواعد القانونية التي يخاطب بها المكلفون، إذ إنهم سيفاجئون ببروز عبء غير متوقع يقع على عاتقهم؛ وهو ما يتسبب في إرباك أحوالهم المالية من ناحية، وعدم استقرار معاملاتهم من ناحية أخرى[55]، فهي – القوانين الضريبية الرجعية – تمثل نقيضاً تاماً والعدو اللدود لليقين القانوني. فهي تستبدل التطبيق المتوقع للقواعد المعروفة بتعديلات تعسفية بأثر رجعي، مما يخلق بيئة يصبح فيها التخطيط الاقتصادي العقلاني مستحيلاً[56].

لقد استوعبت التجارب المقارنة هذه المخاطر جيداً. ففي فرنسا، على سبيل المثال غالباً ما تعرض باعتبارها عاملاً من عوامل عدم اليقين القانوني في مواجهة مكلفي الضرائب، ومفهوم عدم اليقين القانوني هو الذي دفع العديد من الفقهاء والكتاب إلى الدعوة لتعديل الدستور للسماح بحظر رجعية القانون، فبرزت الكثير من المحاولات لتغيير الدستور، وهذا ما نجده في مضمون المذكرة التفسيرية؛ التي جاءت بعنوان الحد من استخدام أحكام الضرائب بأثر رجعي، والمقدمة إلى مجلس الشيوخ، والتي جاء فيها أن الآثار السلبية للقانون الرجعي تتلخص في ناحيتين:

أولاً: إنه يساهم في فقدان روح المبادرة لدى المكلفين، وهذا مؤداه أن تصبح البيئة القانونية للأعمال التجارية غير مستقرة، ومن المستحيل التنبؤ بها، والعوامل الاقتصادية لا تشجع على تطوير أنشطتها.

---

[53]– أعاد، حمود القيسي.(2000). المالية العامة والتشريع الضريبي. مكتبة دار الثقافة ، عمان.129.

[54] –المرصفي، خالد مصطفى. (2021). مبدأ اليقين القانوني وحدوده في النظام الضريبي. دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ص:205.

[55] – يونس أحمد البطريق، المرجع السابق.271

56 García, L. F. (2022). Constitutional Tax Principles in Comparative Perspective. Oxford University Press.P.148

ثانياً: الاستخدام غير الملائم للرجعية يضعف مصداقية، وفعالية السياسة الضريبية» [57].

وكما أننا نستطيع أن نضيف أثراً سلبياً ثالثاً، وباتجاه معاكس لما سبق، فتقرير الأثر الرجعي في حالة تخفيض سعر الضريبة، أو إلغائها، أو الإعفاء منها، من شأنه أن يمس حقوقاً مكتسبة نشأت للخزنة بمقتضى القانون القديم، وبالتالي يترتب على تطبيق القانون الجديد بأثر رجعي إلحاق الضرر بالخزانة[58].

ومبدأ اليقين القانون هو نتيجة لسعي القضاء الدستوري لتطوير الحقوق والحريات التي تكفلها الدولة، فبعد أن كان يعتبر الدستور وحده هو المرجع في تحديد الحقوق والحريات، عدل القضاء الدستوري عن هذا التفسير الضيق وتوسع في منح القيمة الدستورية للحقوق والحريات، وحتى ولو لم ترد في الوثيقة الدستورية، ومن ذلك إقرار القضاء الدستوري لمبدأ جودة القانون ومبدأ اليقين القانوني، وغير ذلك من المبادئ الدستورية[59].

وهنا تتجلى أهمية الإعلان الدستوري 2025، فالنص على مبدأ عدم الرجعية (ولو في سياق آخر) يقوي من سند مبدأ اليقين القانوني. فاليقين القانوني لم يعد مجرد مبدأ فقهي أو قضائي مستنبط، بل أصبح مدعوماً الآن بإشارة دستورية إلى أحد أهم تجلياته وهو مبدأ عدم الرجعية.

إن اقتضاء مبدأ اليقين القانوني يستهدف تحقيق الحاجة إلى الثبات الضريبي، الذي لا يشمل فقط الحرص على تخفيض الضرائب التي يمكن أن يتحملها المكلفون، بل ينشد المزيد من اليقينية من حيث فرض الالتزامات الجبائية في المستقبل، فاليقين القانوني في الميدان الضريبي يتطلب الوضوح وثبات القواعد القانونية الحاكمة للأوضاع الضريبية.

---

[57] – المذكرة التفسيرية المقدمة لمجلس الشيوخ في الدورة العادية لعام 1999،2000م تاريخ 1999/11/4م بعنوان الحد من استخدام أحكام الضرائب بأثر رجعي، مقدمة من جانب السيد فيليب ماريني، موقع مجلس الشيوخ الفرنسي على الإنترنت.www.senat.fr/reglement/reglement.html

[58] – سرور، أحمد فتحي. (1990).الجرائم الضريبية.1990. دار النهضة العربية، القاهرة. 80.

[59] – محي الدين مصطفى، علاء.(2024). الرقابة على دستورية النصوص التشريعية الخالية من المضمون القاعدي دراسة تحليلية في ضوء أحكام المجلس الدستوري الفرنسي، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية . كلية الحقوق . جامعة الأسكندرية. مجلد 2024 ،(العدد 3) يناير2024. 64 :1-99
lalexu.journals.ekb.eg/article_349397_5d98875d5e5c869c50120e68185038de.pdf

فهو يتلخص باستقرار القانون الضريبي، وعدم مفاجئة المكلفين، وتوفير جميع الظروف التي تساعد المكلف على التوقع؛ وعلى تدبير إخراجه لتكليفه الضريبي، دون أن يقع بعدم إمكانية توقع موقف الإدارة الضريبية، وتؤكد تقارير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن عدم الاستقرار الضريبي، خاصة عبر التشريعات الرجعية، يزيد من تكاليف الامتثال ويخلق مخاطر تشغيلية غير متوقعة، مما يضع الدول التي تتبنى مثل هذه السياسات في موقع تنافسي غير مؤاتٍ[60]. وهذا ما يدفع إلى أن نقول إنه في المجال الضريبي يتم الحديث دائماً عن مبدأ اليقين القانون، لكن بالمقابل لا يتم احترام هذا المبدأ[61]، فالقانون الضريبي ذا تشابكات متعددة فهو وأن كان يهدف إلى رفد الخزينة، إلا أن هدفه لا يقتصر على ذلك بل يتعداه إلى أهداف ذات طابع اقتصادي واجتماعي؛ وهو أمر يتطلب في كثير من الأحيان سرعة التحرك في سن القوانين، مواكبة للظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة.

فما نستخلصه مما سبق أن مبدأ اليقين القانوني، وإن كان يشكل ضمانة جوهرية في المجال الضريبي، فإن الرجعية الضريبية تمثل نقضاً لهذا المبدأ، إذ يغدو الالتزام الضريبي من واجب متوقع إلى مصادرة تعسفية تقوض الثقة بالنظام الضريبي. وهو ما تؤكده التجارب المقارنة، وخاصة في فرنسا، من أن الرجعية تؤدي إلى فقدان روح المبادرة وضعف السياسة الضريبية، مما يجعل البيئة القانونية غير مستقرة وغير قابلة للتنبؤ. كما يلاحظ بشكل واضح التناقض بين النظري والعملي في المجال الضريبي لجهة مبدأ اليقين القانوني، حيث يُحتفى به نظرياً، بينما تُتخذ إجراءات عملية تضعفه، وخاصة في ظل التعديلات السريعة غير المقيدة بضوابط واضحة. وعلى الرغم من الإشارة الإيجابية في الإعلان الدستوري لعام 2025 لمبدأ عدم الرجعية في المادة 49، إلا أنه لا يزال بحاجة إلى تطوير تشريعي وقضائي لتحقيق حماية فعلية للمكلفين، وخاصة في ظل عدم تفعيل رقابة قضائية على دستورية التشريعات الضريبية من حيث المضمون

[60] –الجهني، محمد بن عبدالعزيز. (2023). الرجعية الضريبية وأثرها على النمو الاقتصادي: دراسة قياسية دولية. مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 47، ص 75–95. ص:88.

[61] – BOURS JP, sécurité juridique et droit fiscal, in sécurité juridique et fiscalité. éd BRUYLANT BRUXELLES 2003.P:34.

.إن القيمة القانونية لمبدأ عدم الرجعية، هي الضـــمانة الأســـاســـية لحماية المكلف وأن جميع المحاولات الرامية إلى التستر بمبادئ دستورية، لم تكن قادرة على تحقيق ضمانة عدم الرجعية في المجال الضريبي، وهو ما يقودنا إلى الدستور وما قام به المشرع المصري من تعديل، مرجحاً كفة الحماية الدستورية للمكلف، فهو لم يكتفي بما نص عليه دستور عام1971 بالمادة 187 والتي تشترط لكي يكون القانون رجعي الأثر؛ أن يقترن بأغلبية البرلمان، وبأغلبية خاصـة تشـترطها المادة 187 من الدسـتور، وليس بالأغلبية المعتادة المنصـوص عليها في المادة 107 من الدسـتور، وهي الأغلبية المطلقة للحاضـرين منهم[62]، بل اتجه إلى حظر دسـتوري صـريح للرجعية في المواد الجنائية والضـريبية، مسـاوياً بذلك بين حرمة الحرية الشـخصـية وحرمة الثقة المالية والاقتصادية للمواطن.

وهو ما يمكن اعتباره ضــمانة أســاســية للحد من الآثار التي تحدثها الرجعية في محيط العلاقة القانونية، وتوكيداً لخطورتها في الأعم الأغلب من الأحوال؛ باعتبار ما قد تؤول إليه من مســـاس بالحقوق، وإخلال بالاســتقرار»، بل إنه كرس مبدأ عدم رجعية القانون الضــريبي جنباً إلى جنب مع القانون الجنائي، ورفعه إلى مصاف المبادئ الدستورية.

الخاتمة:

في ختام هذا البحث، وبعد استعراضنا لمبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية في ضوء الدساتير المقارنة، وما أظهرته الدراســة من أن مبدأ عدم الرجعية في المجال الضــريبي ليس مجرد قاعدة قانونية شــكلية، بل هو تجســـيد لقيم العدالة والثقة وســـيادة القانون، وأن مرتبته الدســـتورية تحدد مدى فعاليته كضـــمانة حقيقية للمكلف، وأن التكريس الدســـتوري للمبدأ، كما في التجربة المصـــرية، يُحدث فرقاً جوهرياً على مســـتوى

[62] – كما أن هناك العديد من الدساتير، التي كانت أكثر تشدداً من الدستور المصري، وذلك بمنعها للأثر الرجعي للقانون الضريبي، ومنها الدستور العراقي لعام 2005م الذي ينص على أن «ليس للقوانين أثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك، ولا يشتمل هذا الاستثناء على قوانين الضرائب والرسوم» (المادة 19 من الدستور العراقي الصادر في عام 2005م)، فخلافاً لكل من الدستور السوري والمصري، فإن المشرع الدستوري العراقي كان أكثر شدة من سابقيه، ووضع حداً لمسألة الرجعية في القانون الضريبي بتقريره عدم رجعية القانون على الماضي بشكل عام، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك، ولكنه أخرج قوانين الضرائب والرسوم، وذلك بنصه الصريح على أن هذا الاستثناء لا يشتمل على قوانين الضرائب، ولم يكتفِ . كما هو الحال بالمشرع المصري . بأغلبية أعضاء البرلمان.

الحماية، بينما يظل المبدأ في غياب هذا التكريس عرضة للتجاوز. كما بيّنت الدراسة أن التحول الدستوري في سـورية عبر الإعلان الدسـتوري لعام 2025، وإن كان محدود النطاق، إلا أنه يفتح الباب أمام نقاش دسـتوري وقضـائي جديد حول مدى إمكانية اعتبار هذا المبدأ قيمة دسـتورية عامة. وهذا في مجمله، دون إغفال أن التحدي العملي لا يقتصـر على النصـوص الدسـتورية، بل يمتد إلى آليات الرقابة القضـائية وضـوابط التفويض التشـريعي، فغياب الرقابة الدستورية الفعالة ووجود تفويضـات واسـعة غير مقيدة يخلقان بيئة تسمح بتجاوز هذا المبدأ، مما يقوض الثقة في النظام الضريبي.

انطلاقاً من هذا التشـخيص، نقدم في ما يلي أهم النتائج التي توصلنا إليها، متبوعة بالتوصيات التي نأمل أن تسهم في تطوير الحماية القانونية للمكلفين، وتعزيز الاستقرار التشريعي في المجال الضريبي.

أولاً: النتائج

1- أن مبدأ عدم الرجعية والأثر المباشـر وجهان لعملة واحدة، ولا يتصـور طرح أحدهما دون أن يتبادر للذهن أن المفهوم الآخر هو المقابل له.

2- أن معيار الواقعة المنشـئة للضـريبة هو المعيار الأكثر موضـوعية ووضـوحاً، وهو المعيار الذي اعتمدته أغلب التشـريعات لتحديد الصـفة الرجعية للقانون، لاتسـامه بالحياد والتجرد، ولأنه ينبع من جوهر القانون وأساسه.

3- أن القيمة المعطاة لمبدأ عدم الرجعية في المجال الضـريبي تحول دون إمكانية الاستناد إلى مبدأ المشـروعية لتقرير عدم دسـتورية القانون الضـريبي الرجعي، لعدم تعارضـه مع هذا المبدأ في غياب حظر دسـتوري صـريح، غير أن الإعلان الدسـتوري لعام 2025 يُحدث تحولاً في هذا السـياق، حيث يغدو النقاش حول تعارض التشـريع الرجعي مع "روح الدسـتور" ومقاصـده العامة أمراً ممكناً.

4- أن الالتجاء إلى مبادئ أخرى كالعدالة الاجتماعية واليقين القانوني للقول بعدم دسـتورية القانون الضريبي الرجعي، هي استعارات غير مجدية، فهي مبادئ واسعة النطاق ومبهمة.

5- لا يمكن القول بعدم دستورية القوانين الصادرة عن السلطة التنفيذية والمتضمنة الأثر الرجعي، طالما كانت مستندة إلى تفويض تشريعي صحيح من المشرع، وذلك لذات السبب المتعلق بالقيمة القانونية التي يتمتع بها المبدأ.

6- لم يتم الإشارة إلى مبدأ عدم الرجعية في المجال الضريبي في الدستور السوري (2012) أو الفرنسي، على حد سواء، على خلاف الدستور المصري الجديد، وهذا ما أنقص من مكانة هذا المبدأ في كلا البلدين، وأبعده عن قمة الهرم التي تحتلها المبادئ الدستورية ليبقى له قيمة تشريعية فقط. غير أن الإعلان الدستوري السوري 2025 قد غيّر هذا الواقع جزئياً، حيث أدخل المبدأ لأول مرة إلى النص الدستوري، وإن في سياق استثنائي وجزائي.

7- أن التكريس الدستوري لمبدأ عدم الرجعية هو من الأهمية التي توجب له أن يرتقي كأحد المبادئ الدستورية، على غرار ما قام به المشرع المصري، لما يشكله من ضمانة لحقوق المكلفين، ويساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية واليقين القانوني.

ثانياً: التوصيات

1- **على المستوى الدستوري:** العمل على إدراج حظر صريح للرجعية الضريبية في الدستور الدائم القادم في سورية، أسوة بالتجربة المصرية، أو على الأقل اعتماد نموذج دستور 1971 المصري الذي اشترط أغلبية خاصة لتقرير الرجعية، لما لذلك من شأن في تأمين قدر من الضمانة والتوازن بين مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة.

2- **على المستوى القضائي:** تفعيل دور المحكمة الدستورية الجديدة لتبني تفسير متقدم يعتبر مبدأ عدم الرجعية تعبيراً عن قاعدة عامة لسيادة القانون والعدالة، وتوسيع نطاق حمايته ليشمل المجال الضريبي والاقتصادي.

3- **على المستوى التشريعي:** إصدار تشريع انتقالي يحدد ضوابط الرجعية الضريبية، ويقيدها بحالات استثنائية محددة، مع إلزام المشرع بتبرير أي تشريع رجعي بشكل صريح في المذكرة الإيضاحية.

4- **على مستوى التفويض التشريعي:** إعادة النظر في نصوص التفويض الواسع كالمادة 296 من قانون الجمارك السوري، وتقييدها بضوابط صارمة تمنع إصدار قرارات بأثر رجعي، أو إخضاعها لرقابة برلمانية أو قضائية مسبقة.

5- **على المستوى الاقتصادي:** إجراء دراسات تقييم الأثر التشريعي قبل إصدار أي تشريع ضريبي رجعي، لقياس تأثيره على مناخ الاستثمار والتنافسية الاقتصادية.

إن حماية المكلفين من الرجعية الضريبية ليست مجرد التزام قانوني، بل هي استثمار في بناء الثقة بين الدولة والمواطن، وركيزة أساسية لأي إصلاح ضريبي ناجح. والتطورات الدستورية في سورية، ممثلة بالإعلان الدستوري لعام 2025، تفتح آفاقاً جديدة لهذه الحماية، شريطة أن تُترجم إلى آليات قضائية وتشريعية فعالة، تضمن تحقيق التوازن بين حقوق الخزينة وحقوق المكلفين، وتعزز الاستقرار القانوني، وتؤسس لعلاقة صحية قائمة على الثقة بين المواطن ومؤسسات الدولة، إن ما تحقق في الإعلان الدستوري لعام 2025، وإن كان محدوداً في نطاقه، يمثل فرصة تاريخية لبداية حقبة تشريعية جديدة في سورية، حقبة يقوم فيها التشريع على أسس من العدالة والشفافية والاستقرار، بعيداً عن المفاجآت التشريعية التي قوضت لعقود ثقة المواطنين بالنظام الضريبي والمؤسسات المالية. وهذه الحقبة الجديدة تستلزم وعياً حقيقياً من المشرع بأهمية أن تكون الضريبة أداة تنمية وبناء، لا وسيلة لاستنزاف الموارد وإرباك المعاملات،

المراجع:

قائمة المراجع العربية

الكتب:

1. أبو عامر، حمد زكي. (1996). قانون العقوبات، القسم العام. الإسكندرية: مكتبة دار الجامعة الجديدة للنشر.
2. أعاد، حمود القيسي. (2000). المالية العامة والتشريع الضريبي. عمان: مكتبة دار الثقافة.
3. البكري، عبد الباقي، والبشير، زهير. (1989). المدخل لدراسة القانون. بغداد: المكتبة القانونية.
4. البطريق، يونس أحمد. (1987). النظم الضريبية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
5. تناغو، سمير عبد السيد. (1974). النظرية العامة للقانون. الإسكندرية: منشأة المعارف.
6. خلاف، حسين. (1966). الأحكام العامة في قانون الضريبة. القاهرة: دار النهضة العربية.
7. سرور، أحمد فتحي. (1990). الجرائم الضريبية. القاهرة: دار النهضة العربية.
8. شلش، أحمد نبيل. (2022). التطور الدستوري للحقوق الاقتصادية في مصر بعد 2011. القاهرة: دار النهضة العربية.
9. عبد اللطيف، محمد محمد. (1999). الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا. الكويت: مطبوعات جامعة الكويت.
10. فرج، توفيق حسن. (1969). المدخل للعلوم القانونية. القاهرة: دار الثقافة الجامعية للطبع والنشر والتوزيع.
11. كيرة، حسن. (1971). المدخل إلى القانون. الإسكندرية: منشأة المعارف.
12. المرصفي، خالد مصطفى. (2021). مبدأ اليقين القانوني وحدوده في النظام الضريبي. الإسكندرية: دار الفكر الجامعي.
13. نجم، محمد صبحي. (2000). قانون العقوبات، القسم العام ،النظرية العامة للجريمة. الأردن: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع.

الرسائل الجامعية:

1. الحمصي، ياسر أحمد. (2020). الرقابة البرلمانية على التشريعات الضريبية في سورية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة دمشق، سورية.
2. الزهراني، فهد بن محمد. (2020). التوازن بين مصـــلحة الخزينة العامة وحقوق المكلف في التشريع الضريبي (رسالة دكتوراه). جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، المملكة العربية السعودية.
3. موسى، عاطف محمد. (2011). العدالة الضريبية في التشريع المصري بين النظرية والتطبيق – دراسة مقارنة (رسالة دكتوراه). كلية الحقوق، جامعة بنها.

المقالات في الدوريات العلمية:

1. الدقاق، نزار محمود. (2020). الرقابة الدســتورية على القوانين الضــريبية في فرنســا. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات القانونية، 42(3)، 158.
2. الجهني، محمد بن عبد العزيز. (2023). الرجعية الضــريبية وأثرها على النمو الاقتصــادي: دراسة قياسية دولية. مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، (47)، 75–95.
3. الصاوي، محمود عبد الحميد. (2019). التنازع الزماني في القوانين الضريبية. المجلة المصرية للدراسات القانونية والاقتصادية، (3)، 35–62.
4. العتيبي، محمد بن عبد الله. (2021). الضــمانات الدســتورية للمكلف في النظام الضــريبي السعودي – دراسة مقارنة. مجلة الشريعة والدراسات الإسلامية، (45)، 221.
5. السعدون، نبيل خضر. (2022). التحديات المعاصرة في تطبيق مبدأ عدم الرجعية الضريبية. مجلة العلوم القانونية والسياسية، (15)، 205–230.
6. كيرة، حســن. (1958). مشــكلة تنازع القوانين في الزمان. مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، 1958(3)، 85–184.
7. محي الدين مصطفى، علاء. (2024). الرقابة على دستورية النصوص التشريعية الخالية من المضمون القاعدي دراسة تحليلية في ضوء أحكام المجلس الدستوري الفرنسي. مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، 2024(3)، 1–99.

الوثائق التشريعية:

- **مصر:**
  - دستور جمهورية مصر العربية (1971). المادة 188.
  - دستور جمهورية مصر العربية (2019/2014). المادة 225.
- **سورية:**
  - دستور الجمهورية العربية السورية (2012). المادة 52.
  - الإعلان الدستوري السوري (13 مارس 2025). المادة 49.
  - القانون المدني السوري. المادة 2.
  - قانون الجمارك السوري رقم 38 لعام 2006. المادة 18.
  - المرسوم التشريعي السوري رقم 146 تاريخ 1968/11/5.
  - كتاب وزارة العدل رقم 489/ت/2024/7802 تاريخ 2024/9/10 (التعميم رقم 19).

الوثائق الرسمية الأخرى:

1. مجموعة التشريعات الضريبية – أحكام مختلفة تتعلق بالضرائب والرسوم – القسم الثاني – ثانياً.
2. المذكرة التفسيرية المقدمة لمجلس الشيوخ الفرنسي (1999/11/4) *الحد من استخدام أحكام الضرائب بأثر رجعي* .مقدمة من السيد فيليب ماريني.

قائمة المراجع الأجنبية

(**Books**):

1. BOURS, J. P. (2003). Sécurité juridique et droit fiscal. In *Sécurité juridique et fiscalité* (pp. 34). Bruxelles: Éditions Bruylant.
2. Garbarino, C. (2020). *Judicial Review of Tax Laws: A Comparative Study*. Oxford: Oxford University Press.

3. Lucien Mehl. (1959). *Science et technique fiscals*. Paris: Presses Universitaires de France.
4. Christians, A. (2023). Temporal Boundaries in International Taxation. In R. Mason & M. Knoll (Eds.), *The Future of Tax Law* (pp. 85–105). Cambridge: Cambridge University Press.

(**Journal Articles**):

1. Douence, J.-C. (2022). Le principe de non-rétroactivité en droit fiscal français. *Revue de Droit Fiscal*, (25), 18–30.
2. Lambert, T. (2020). Retroactivity and Legal Certainty in French Tax Law. *European Taxation*, 60(4), 152–165.
3. Martin, Ph. (1997). L'application dans le temps des règles de procédure fiscale. *Droit Fiscal*, (45), 1325 et s.

(**Foreign Legislation**):

1. **فرنسا**:
   - *Code Civil Français* المادة 2. (القانون المدني الفرنسي).
   - Loi n° 92-1336 du 30 décembre 1992. (قانون 30 كانون الأول 1992) المادة 108.