

# الضوابط الدستورية لفرض الضريبة وتخصيصها - الاقْتطاع المالي لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي نموذجاً: دراسة تحليلية<sup>(\*)</sup>

د. سارة خالد السلطان<sup>(\*)</sup>

أستاذة القوانين المالية والضريبية المساعد

قسم القانون العام

كلية الحقوق، جامعة الكويت

## المُلخَص

يَشيع في الواقع العملي، على نطاق واسع، الخلطُ بين أنواع التكاليف الماليَّة العامَّة، وتحديدًا بين الرسوم والضرائب العامَّة. ويقع هذا الخلط من المشرِّع والإدارة على حدِّ سواء، إلا أنَّ خلط الإدارة بين هذه التكاليف العامَّة قد ينتهك الضوابط الدستورية لفرض التكاليف العامَّة، ولعل الاقْتطاع الماليَّ لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلميِّ مثالٌ فريدٌ جمع بين عدم الدقَّة في تكييف الإدارة للإيرادات العامَّة من جهة، والإخلال بعددٍ من الضوابط الدستوريَّة المتعلقة بفرض الإيرادات العامَّة وتخصيصها من جهة أخرى؛ ففي أواخر سنة 2022 عُدلت اللائحة التنفيذية لقانون الشركات، وأضيفت مادةٌ تُلزم الشركات المساهمة باقْتطاع نسبة 1% من أرباحها السنويَّة، وتوريدها لمؤسسة الكويت للتقدم العلميِّ؛ بهدف توفير الدعم الماليِّ للمؤسسة، وقد أثار هذا التعديل الأخير للائحة التنفيذية لقانون الشركات جدلاً قانونيًّا حول دستوريَّة ما ورد في هذه المادة، وعلى وجه التحديد فإنَّ التعديل المذكور يُثير إشكاليَّتين دستوريَّتين، هما:

1- مدى دستوريَّة إلزام الشركات باقْتطاع نسبةٍ من أرباحها تأسيسًا على اللائحة التنفيذية للقانون، وفقًا لأحكام المادة (134) من الدستور الكويتيِّ المتعلقة بمبدأ قانونيَّة الضريبة التي تُوجب فرض الضرائب العامَّة بقانون.

2- مدى دستوريَّة تخصيص نسبة من أرباح الشركات لمؤسسة الكويت للتقدم العلميِّ

وتاريخ قبوله للنشر: 12 نوفمبر 2023

(\*) تاريخ تقديمه للنشر: 17 سبتمبر 2023

(\*\*) خضع البحث للتحديث في: 23 فبراير 2024

(\*\*\*) الباحثة أستاذة مساعد بقسم القانون العام في كلية الحقوق بجامعة الكويت، ومحامي دولة في إدارة الفتوى والتشريع سابقاً، متخصصة في القوانين الضريبية والماليَّة، وحاصلة على درجة الدكتوراه من جامعة فيرجينيا بالولايات المتحدة الأمريكية، ويمكن التواصل معها عبر الإيميل التالي:

sa8tw@virginia.edu

بقرار إداري وفقاً لأحكام المادة (141) من الدستور الكويتي المتعلقة بمبدأ شيوع الميزانية التي تُقرَّر أن تخصيص الإيرادات العامة لنفقة معينة لا يكون إلا بقانون.

إن بحث هاتين الإشكاليتين يتطلب بحث مسألة مبدئية هي الطبيعة القانونية للتكليف المفروض باللائحة، وتحديد مدى اعتبار هذا الاستقطاع إيراداً عاماً، وبيان نوعه بدقة. وقد انتهى البحث إلى رجوح تكييف التكليف المفروض بالضريبة العامة، وهو ما يترتب عليه وجود شبهات دستورية جدية تحوم حول الاقتطاع المالي لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وفقاً للمادتين (134) و(141) من الدستور الكويتي؛ لذا توصي الباحثة بضرورة إعادة النظر في ضريبة حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وذلك إما بإقرارها من قبل المشرع، وإما إلغاؤها من قبل الإدارة التي أصدرتها.

وقد اعتمدت الدراسة المنهج التحليلي للإجابة عن هذه التساؤلات، مع الإشارة إلى الضوابط الدستورية لفرض التكاليف العامة وفقاً للنظامين القانونيين المصري والفرنسي، وتتعدى الإضافة الأصلية للبحث دراسة إشكالية حديثة تتمثل في بيان ماهية الاستقطاع المالي لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، ومدى توافقه مع الضوابط الدستورية في الكويت، فتمثل الدراسة مرجعاً للباحثين لبيان ماهية الفريضة الضريبية بوجه عام، وأحكام فرضها وفقاً لأحدث أحكام المحكمة الدستورية في دولة الكويت التي لم تخضع للفحص واستخلاص المستقر من فقه المحكمة من قبل، وفق علم الباحثة.

**كلمات دالة:** الإيرادات العامة، والضريبة العامة، ومبدأ شيوع الميزانية، ومبدأ قانونية الضريبة، وحصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي.

## المقدمة

### أولاً: تمهيد

يشيع خلط المشرّع بين أنواع التكاليف الماليّة العامّة؛ فنجد أن المشرّع - في أحيان كثيرة - يشير بالرسوم إلى ضرائب - مثل ضريبة الأراضي الفضاء، وضريبة تداول العقارات، والضريبة الجمركيّة - فيسميها رسوماً، إلا أن الإشكاليّة تغدو دقيقة عندما يصدر هذا الخلط من الإدارة، فتفرض الجهة الإداريّة فريضةً ضريبيةً اعتقاداً منها بأنها رسومٌ عامّة، أو أن تُدرجها الإدارة تحت نوع آخر من الاستقطاعات العامّة، وتكمن الإشكاليّة في أن لكل إيرادٍ من الإيرادات العامّة قواعدَ دستوريّة تحكم السلطة المختصة بفرضها، ومن جهة أخرى ينبني على تكييف استقطاع ما بالإيرادات العامّة أن تحكمه قواعدٌ دستوريّة تحكّم تخصيصه لنفقة معيّنة، ولعلّ الفريضة المتعارف على تسميتها بـ «حصّة مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي» مثالٌ حديثٌ لخلط الجهة الإداريّة في الكويت بين التكاليف العامّة؛ مما يستتبع تبعاتٍ دستوريّة.

أنشئت مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي بوصفها مؤسّسة خاصّة غير حكوميّة ذات نفع عامٍّ بموجب المرسوم الأميري الصادر عام 1976 الذي اعترف بالشخصيّة المعنويّة للمؤسّسة<sup>(1)</sup>، وتهدف المؤسّسة إلى دعم البحث العلمي، وتقديم العون للباحثين في مختلف المجالات<sup>(2)</sup>، وقد نصّ سند إنشاء المؤسّسة، الذي يعدّ نظامها الأساسي - على مصادر الموارد الماليّة للمؤسّسة، وهي المال المخصّص من المشاركين الموقعين على سند إنشاء المؤسّسة، وحصيلة استثمار أموال المؤسّسة، والهبات والوصايا المقدّمة لها من الغير، وأخيراً؛ نسبة 1% بحدّ أدنى من صافي الأرباح السنويّة للشركات المساهمة الكويتيّة<sup>(3)</sup>، وبالرجوع إلى سند إنشاء المؤسّسة يتبين أن هذا المورد المالي الأخير، والمسمى «حصّة مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي»<sup>(4)</sup>، إسهامٌ غير إلزاميٍّ، وقد دأبت الشركات طواعيةً على

(1) المرسوم الأميري بشأن الاعتراف بالشخصيّة المعنويّة لمؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي، الصادر بتاريخ 1976/12/12.

(2) سند إنشاء مؤسّسة خاصّة باسم «مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي» (وزارة العدل، إدارة التسجيل العقاري والتوثيق، كاتب العدل)، (الكويت اليوم، مج 23، ع 1114)، 1976، صفحة 4، المادة (5) [يشار إليه في هذا البحث بسند إنشاء المؤسّسة].

(3) سند إنشاء المؤسّسة، المادة (6) المعدّلة.

(4) اعتمدت الباحثة هذه التسمية لورودها في القوانين الضريبية في دولة الكويت، انظر: القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون رقم 46 لسنة 2006، في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانيّة الدولة، وزارة المالية، الإدارة الضريبية، 2010، القاعدة 8. وانظر كذلك: القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون رقم 19 لسنة 2000 في شأن دعم العمالة الوطنيّة وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكوميّة، وزارة المالية، الإدارة الضريبية، 2010، القاعدة 9.

دفعه بسبب رغبتها في دعم نشاط المؤسسة.

إلا أن التزام الشركات بدفع حصة المؤسسة قد قلَّ، وشهد انخفاضاً نتيجةً لأسباب عديدة؛ منها إقرار ضرائب دخل على أرباح الشركات المساهمة الكويتية؛ لذا أصدر وزير التجارة حديثاً قراراً بتعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات، واستحدث نصاً يُلزم الشركات المساهمة بدفع حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وذلك بإلزام تلك الشركات باقتطاع نسبة 1% من الأرباح الصافية للشركات لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وتوريدها للمؤسسة سنوياً<sup>(5)</sup>.

### ثانياً: أهمية الدراسة

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى عدّة أسباب، أهمها أنها تثير شبهات جدية لمخالفة اللائحة الداخلية لقانون الشركات للدستور، وهو ما يجعلها عرضةً للطعن أمام المحكمة الدستورية، وإذا قرّرت المحكمة عدم دستورية اللائحة فستترتب ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الآثار بالنسبة إلى الماضي<sup>(6)</sup>؛ لذا يوصي هذا البحث بضرورة إقرار الفرائض العامة، وتخصيص حصيلتها بما يتوافق مع الضمانات الدستورية.

ومن دواعي أهمية الدراسة أن الشركات الكويتية المساهمة العامة أصبحت تخضع، بعد تعديل اللائحة التنفيذية لثلاث ضرائب على الدخل، وذلك بفرض ضريبة عليها وفقاً للقانون رقم 2000/19 بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية [ويُشار إليه في هذا البحث بقانون دعم العمالة الوطنية]، وضريبة دخل ثانية وفقاً للقانون رقم 2006/46 في شأن الزكاة، ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة [ويُشار إليه في هذا البحث بقانون الزكاة]. وأخيراً تخضع تلك الشركات للضريبة المفروضة وفقاً للتعديل الأخير لللائحة التنفيذية لقانون الشركات، ولكل تشريع من هذه التشريعات الثلاثة أسلوبٌ امتثال ضريبيٌّ مختلفٌ، وهو ما يؤدي إلى زيادة تكلفة الامتثال الضريبي على الشركات. كما لم تسمح القواعد التنفيذية لقانون دعم العمالة الوطنية، وقانون الزكاة بخصم حصة مؤسسة التقدم

(5) المادتان (124) و(124 مكرر) من اللائحة التنفيذية رقم 287 لسنة 2016 المتعلقة بالقانون رقم 1 لسنة 2016 بإصدار قانون الشركات وتعديلاته. وانظر كذلك: القرار الوزاري رقم 184 لسنة 2022 بتعديل القرار الوزاري رقم 287 لسنة 2016، بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم 1 لسنة 2016 بإصدار قانون الشركات.

(6) المادة (6) من القانون رقم 14 لسنة 1973 بإنشاء المحكمة الدستورية، المعدل بالقانون رقم 109 لسنة 2014، الكويت اليوم، مج60، ع1196.

العلمي من الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة<sup>(7)</sup>، ويترتب على تطبيق جميع هذه القوانين تحقق الأزواج الضريبي على دخل الشركات. وجميع ما سبق يتعارض مع السياسة الضريبية الحصرية؛ لذا حري بالمشروع إعادة النظر في هذا التنظيم.

### ثالثاً: إشكالية الدراسة

من المبادئ الدستورية المسلم بها، والتي نصَّ عليها الدستور الكويتي نصاً صريحاً، مبدأ قانونية الضريبة الذي يُوجب فرض الضرائب العامة بقانون، ومبدأ شيوع الميزانية الذي يقرر بأن تخصيص الإيرادات العامة لنفقة معينة لا يكون إلا بقانون. ويثير قرار وزير التجارة إشكاليات قانونية تتمحور حول طبيعة الاستقطاع المتمثل بحصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، ومدى توافقه مع المبادئ الدستورية المذكورة، وتحديد مدى اعتباره ضريبة عامة، ومدى دستورية فرضه باللائحة التنفيذية لقانون الشركات، كما يثير هذا الاستقطاع إشكاليات قانونية أخرى عُفِلَ عنها، مثل إشكالية مدى دستورية تخصيص هذا الإيراد العام لميزانية مؤسسة الكويت للتقدم العلمي عبر اللائحة التنفيذية؛ لذا يثير هذا الاستقطاع إشكاليين دستوريين تتعلّقان بمبدأ قانونية الضريبة، ومبدأ شيوع الميزانية العامة، ولدراسة هاتين الإشكاليين تطرح الدراسة التساؤلات التالية:

- ما الطبيعة القانونية لحصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي بعد تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات؟
- ما مدى جواز إلزام الشركات المساهمة الكويتية بدفع الحصة بناءً على اللائحة التنفيذية؟
- ما مدى جواز تخصيص إيرادات هذه الحصة لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي بناءً على اللائحة التنفيذية؟

### رابعاً: الهدف من الدراسة ومنهجيتها

تهدف الدراسة إلى الإجابة عن هذه التساؤلات، وإظهار مدى دستورية فرض وتخصيص ضريبة لمصلحة المؤسسة بقرار إداري، ولهذه الغاية تم اعتماد المنهج التحليلي لدراسة ماهية الطبيعة القانونية لحصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وتحليل توافق فرضها، وتخصيص حصيلتها بقرارات إدارية مع القواعد الدستورية في الفرع الثاني

(7) القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون رقم 19 لسنة 2000 في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية، القاعدة (9). وكذلك: القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة، القاعدة (8).

من المطلب الثاني من الدراسة. وبالإضافة إلى ذلك، فقد أشار الباحث إلى المشرع والفقهاء المصري بالدرجة الأولى، والفرنسي بالدرجة الثانية للاستئناس بهما.

#### خامساً: الإضافة الأصيلة للدراسة

تكمن الإضافة الأصيلة للدراسة في أنّ الإشكاليات المتطرق إليها - وفق علم الباحثة - لم يجر بحثها وتحليلها من قبل لحداتها. وبالإضافة إلى ذلك، فبحث حصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وإعادة تكييفها، كان يهدف إلى إلقاء الضوء على ظاهرة متكررة تتمثل في الخلط الشائع بين الإيرادات العامة، ووجدنا في حصّة المؤسسة مثلاً فريداً جمع بين عدم الدقّة في تكييف الإيرادات العامة، بالإضافة إلى الإخلال بضابطين من الضوابط الدستورية المتعلقة بفرض الإيرادات العامة وتخصيصها، وهما: مبدأ قانونية الضريبة، ومبدأ شيوع الميزانية؛ لذا فالفائدة من هذه الدراسة لا تقتصر على بيان أبعاد فرض ضريبة حصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي بقرار إداري، بل تمثل الدراسة مرجعاً للباحثين لبيان ماهيّة الفريضة الضريبية، وأحكام فرضها وفقاً لأحدث أحكام المحكمة الدستورية في دولة الكويت التي لم يتم فحصها، واستخلاص المستقر من فقه المحكمة من قبل، وفق علم الباحثة.

#### سادساً: خطة الدراسة

ولتحقيق الغاية قسّمت الدراسة إلى مطلبين: يناقش المطلب الأوّل طبيعة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي ومواردها المالية في فرعه الأوّل. أمّا الفرع الثاني فقد خُصّص لبحث ماهيّة حصّة المؤسسة، وتكييفها من الناحية القانونية، ويحلل المطلب الثاني الإشكاليات الدستورية المتعلقة بإلزام الشركات بدفع حصّة المساهمة، وتخصيصها للمؤسسة عبر اللائحة التنفيذية، وتحديدًا يناقش الفرع الأوّل إشكاليّة مدى توافق الإلزام بدفع الحصّة عبر قرار إداري مع الدستور، بينما خُصّص الفرع الثاني لدراسة مدى دستورية توافق تخصيص هذه الحصّة للمؤسسة.

## المطلب الأول

### التكييف القانوني للاقتطاع المفروض لمصلحة

### مؤسسة الكويت للتقدم العلمي

المتفحص لطبيعة حصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي التي تدفعها الشركات للمؤسسة يجد أنها تغيّرت بعد تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات، وقد كانت هذه الحصّة تُدفع بوصفها إسهاماً تطوعياً بناءً على سند إنشاء المؤسسة الذي يعدُّ عقدًا وقّعه 63 شركة؛ بهدف دعم نشاط المؤسسة. أمّا بعد تعديل اللائحة فقد أصبحت جميع الشركات المساهمة مجبرةً على دفع هذه الحصّة للمؤسسة، بناءً على النصّ الوارد في اللائحة التنفيذية للقانون.

لقد أثر تدخل الدولة لإجبار الشركات على دفع حصّة المؤسسة على الطبيعة القانونية للمساهمة وقربها من الضريبة. وستدرس الباحثة، في الفرع الأول، طبيعة المؤسسة بوصفها جهة خاصة غير حكومية، وفقاً لسند إنشائها ومواردها المالية؛ لتأكيد اختياريّة المساهمة في حصّة المؤسسة في الفترة السابقة على صدور قرار وزير التجارة بتعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات. أمّا الفرع الثاني فتخصّصه لتحليل الطبيعة القانونية لحصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، بعد صدور اللائحة.

## الفرع الأول

### الطبيعة القانونية لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي

### ومواردها المالية

في ديسمبر من العام 1976 صدر مرسومٌ بالاعتراف بالشخصية المعنوية لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي<sup>(8)</sup>، وقد أكد المرسوم مباشرة المؤسسة نشاطها وفقاً لسند إنشائها الذي وثق في إدارة التسجيل العقاري والتوثيق<sup>(9)</sup>. وتهدف المؤسسة إلى تقديم العون للباحثين، وتقديم المنح الدراسية والتدريبية والجوائز التشجيعية للباحثين<sup>(10)</sup>. وستعرض الباحثة، في هذا الفرع، الطبيعة القانونية لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي، والمواردها المالية

(8) المادة (1) من المرسوم الأميري بشأن الاعتراف بالشخصية المعنوية لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي.

(9) المادة (2) من المرسوم الأميري بشأن الاعتراف بالشخصية المعنوية لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي.

(10) المادة (5) والديباجة، سند إنشاء المؤسسة.

للمؤسسة، وتحديدًا حصّة مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي، ومدى وجود التزام قانوني من الشركات بدفعها في الفترة السابقة لتعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات.

### أولاً: طبيعة مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي

ترجع مبادرة إنشاء المؤسّسة إلى القطاع الخاص؛ إيماناً بمسؤوليّة المجتمعيّة، وقد كان لغرفة التجارة والصناعة الدور الرائد في اقتراح إنشاء كيان خاصّ يُعنى بالبحث العلمي، وقد عُرض هذا الاقتراح على ولي العهد ورئيس مجلس الوزراء آنذاك، وقد رُحّب بالفكرة، وعقدت الغرفة - بعد ذلك - عديدًا من الاجتماعات مع الشركات المساهمة لدراسة أهداف المؤسّسة وطريقة إدارتها وسبل تمويلها<sup>(11)</sup>. وقد وُقعت 63 شركة كويتية على سند إنشاء المؤسّسة، كما انتُخب أعضاء مجلس الإدارة، وأُعلن قيام المؤسّسة، ثم بعد ذلك اعترف بالشخصيّة المعنويّة للمؤسّسة، بموجب مرسوم أميري<sup>(12)</sup>.

وقد بيّن سند إنشاء المؤسّسة الموثّق في إدارة التسجيل العقاري، والذي يعدُّ نظامها الأساسي، أغراض المؤسّسة، ومواردها الماليّة، وطريقة إدارتها. وفيما يتعلق بإدارة المؤسّسة، فقد نصّ سند الإنشاء على أن يدير المؤسّسة مجلس إدارة يتكوّن من رئيس مجلس الوزراء، أو من يُنيبه، وستة أعضاء تختارهم الشركات المساهمة الكويتية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرّةً واحدة<sup>(13)</sup>. إلا أن تشكيل مجلس الإدارة عدل لاحقاً؛ فوفقاً لآخر تعديل على سند إنشاء المؤسّسة يكون صاحب السمو أمير البلاد، أو من ينيبه رئيس مجلس إدارة المؤسّسة، كما يختار الأمير ستّة أعضاء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد<sup>(14)</sup>.

ويرجع السبب في ترؤس رئيس الوزراء، قبل تعديل سند الإنشاء «احتراراً لعدم تغيير مسار الشركات في المستقبل بما يحيد بالمؤسّسة عن أهدافها غير الربحيّة، وحتى تصبح قيادة سلطة عليا في البلاد ضماناً لاحترام الجميع التزاماتهم التاريخيّة بأهداف المؤسّسة واستدامتها الماليّة»<sup>(15)</sup>؛ لذا يتبيّن أن وجود عنصرٍ من السلطة التنفيذية في

(11) غرفة التجارة والصناعة، دور غرفة تجارة وصناعة الكويت في إنشاء مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي (منشور بموقع الغرفة)، للاطلاع [https://webservices.ekcci.org.kw/docfiles/website/CMS/24\\_0\\_2011\\_14\\_55\\_35\\_DOC.pdf](https://webservices.ekcci.org.kw/docfiles/website/CMS/24_0_2011_14_55_35_DOC.pdf) (آخر زيارة 2024/2/23).

(12) المرجع السابق.

(13) المادة (7) من سند إنشاء المؤسّسة.

(14) المادة (7) معدلة من سند إنشاء المؤسّسة.

(15) أماني البداح، تاريخ مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي بين ريادة المؤسّسين وتأخر الإدارة الحكوميّة، جريدة الجريدة، عدد الأحد (2021/2/21) اقرأ المزيد:

<https://www.aljarida.com/articles/1613837077375600800> (آخر زيارة 2024/2/23).



تشكيل مجلس الإدارة هو من باب التشريف، وتوفير ضمانة أدبية لتحقيق أغراض المؤسسة، واستمرار تمويلها من قبل الشركات التي وقّعت على سند إنشاء المؤسسة وتعهّدت بتمويلها<sup>(16)</sup>.

ويعدُّ انعقاد مجلس الإدارة صحيحاً بحضور الأغلبية المطلقة من عدد أعضائه، إلا أن القرارات تصدر بموافقة أغلبية الحاضرين<sup>(17)</sup>.

ويتولّى إدارة المؤسسة مديرها الذي يمثلها قانونياً أمام الجهات القضائية والإدارية، وأمام الغير<sup>(18)</sup>. ويختصُّ مجلس الإدارة بعدد من الاختصاصات، وعلى رأسها تحديد أوجه نشاط المؤسسة، وتحديد أنواع المساعدات، وفئات مستحقيها، ووضع ميزانية المؤسسة، وحسابها الختامي، وتحديد أوجه استثمار أموال المؤسسة، وتعيين مدير للمؤسسة، وإقرار اللوائح الإدارية والمالية<sup>(19)</sup>.

وقرّر سند الإنشاء جواز تعديله بقرار من أغلبية الأعضاء المكوّنين لمجلس الإدارة، على أن يكون من بينهم رئيس مجلس الإدارة<sup>(20)</sup>. أمّا عن حلّ المؤسسة فقد أجاز سند الإنشاء أن تحلّ المؤسسة بقرار من أغلبية الثلثين المكوّنة لمجلس الإدارة، على أن يكون من بينهم رئيس مجلس الإدارة<sup>(21)</sup>.

وبعد هذا العرض قد يتبادر سؤال عن طبيعة المؤسسة، وتحديدًا هل هي جهة حكومية أم لا؟ وتردُّ الباحثة بأنّه: على الرغم من النص في سند إنشائها على ترؤس رئيس مجلس الوزراء مجلس إدارتها، وهو ما يوحي بعمومية المؤسسة؛ فإنّ هذه المؤسسة تعدُّ مؤسسة خاصّة غير حكومية، وهو البين من عدّة دلالات، أهمّها:

1- نصّ سند إنشاء المؤسسة صراحةً على كون المؤسسة مؤسسة خاصّة<sup>(22)</sup>.

2- تؤكد الطبيعة الخاصّة للمؤسسة خصوصية ميزانيتها، والأحكام المترتبة على ذلك؛ فميزانية المؤسسة لا تأخذ أيّ شكل من أشكال الميزانيات الحكومية، وتحديدًا لا تدرج ميزانية المؤسسة تحت الميزانية العامّة للدولة، أو الميزانية

(16) انظر: وزير شؤون الديوان الأميري، ردًا على سؤال برلماني للعضو مسلم البراك بشأن مؤسسة الكويت للتقدّم العلمي، (2009/11/12)، الذي أكد أنّ رئاسة سموّ الأمير لمجلس إدارة المؤسسة هو من باب التشريف، ودلالة على اهتمام سموه بالعلم والمعرفة.

(17) المادة (7) من سند إنشاء المؤسسة.

(18) المادة (9) من سند إنشاء المؤسسة.

(19) المادة (8) من سند إنشاء المؤسسة.

(20) المادة (10) من سند إنشاء المؤسسة.

(21) المادة (11) من سند إنشاء المؤسسة.

(22) المادة (10) من سند إنشاء المؤسسة.

المستقلة، أو الميزانية الملحقه، كما لا تخضع ميزانيتها الخاصة لرقابة ديوان المحاسبة، ولا لجهاز المراقبين الماليين، وتؤكد ذلك أيضاً تصريحات المؤسسة بأنها مؤسسة خاصة غير حكومية مُمَوَّلَةٌ من قبل الشركات المساهمة<sup>(23)</sup>.

3- الاعتراف بالشخصية المعنوية للمؤسسة بمرسوم، وقد تكوّن المرسوم من مادّتين: منحت المادة الأولى الشخصية المعنوية للمؤسسة، ونصّت المادة الثانية على مباشرة المؤسسة نشاطها وفقاً لسند إنشائها الذي لم يصدر بقانون، بل صاغته ووقعت عليه الشركات المؤسسة، ووثق في إدارة التسجيل العقاري؛ فلم تنشأ المؤسسة بقانون، وهو الأداة اللازمة لتنظيم المؤسسات العامة، وقد أنشئ عددٌ من المؤسسات العامة بقانون في الفترة الزمنية نفسها التي أنشئت فيها مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، مثل المؤسسة العامة للموانئ، ومؤسسة البترول الكويتية<sup>(24)</sup>.

لذا تستنتج الباحثة بأن المؤسسة تعدُّ مؤسسة خاصة، وهو ما سبق أن أكّدته الحكومة في معرض الرد على عدد من الأسئلة البرلمانية عن طبيعة المؤسسة، وتصنيفها بأنها جهة أهلية غير حكومية ذات نفع عام، يتولى مجلس إدارتها إدارة شؤونها<sup>(25)</sup>.

### ثانياً: الأساس القانوني للالتزام بدفع حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي

أما فيما يتعلق بموارد المؤسسة المالية فقد نصّت عليها المادة السادسة على النحو الآتي: «أ- المبلغ المخصّص وفقاً للمادة (1) من هذا السند [وهو مبلغٌ خصّصه كل الموقعين بواقع 1500 د.ك. لكل موقع]. ب- 5% كحدّ أدنى من صافي الأرباح السنوية للشركات المساهمة الكويتية. ج- حصة توظيف أموالها في أي مشروع تراه محققاً للربح اللازم لمساعدتها في تحقيق أغراضها، شريطة ألا تدخل في مضاربات مالية. د- الهبات والوصايا التي تُقدّم لها من الأفراد والأشخاص المعنوية العامة والخاصة»<sup>(26)</sup>.

(23) الموقع الرسمي لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي (الصفحة الرئيسية، المؤسسة، من نحن)

<https://www.kfas.org/ar/Organization/About-Us> (آخر زيارة 2024/2/23).

(24) انظر المادة (1) من المرسوم بقانون رقم 133 لسنة 1977 بإنشاء المؤسسة العامة للموانئ، الكويت اليوم، مج 23، ع 1176. وكذلك انظر: المادة (1) من المرسوم بقانون رقم 6 لسنة 1980 بإنشاء مؤسسة البترول الكويتية، الكويت اليوم، مج 26، ع 1284.

(25) انظر: وزير شؤون الديوان الأميري، ردّاً على سؤال برلماني للعضو مسلم البراك، بشأن مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، (2009/11/12). وكذلك: وزير الدولة لشؤون مجلس الوزراء، ردّاً على سؤال برلماني للعضو أسامة الشاهين، بشأن مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، (2017/3/2). وكذلك: وزير الدولة لشؤون مجلس الوزراء، ردّاً على سؤال برلماني للعضو مبارك العرو، بشأن مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، (2021/3/29).

(26) المادة (6) من سند إنشاء المؤسسة.

وفيما يتعلّق بالبند (ب) من المادة السادسة الخاص بالنسبة من صافي الأرباح السنوية للشركات المساهمة - وهي موضوع بحثنا - والمتعارف على تسميته بـ «حصّة مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي»؛ فقد عدّلت هذه النسبة بقرار من مجلس إدارة المؤسّسة لتصبح 1% بدلاً من 5%، بصورة تدريجية<sup>(27)</sup>؛ فقد خفّض مجلس إدارة المؤسّسة نسبة الإسهام من 5% إلى 2% في العام 1998، ثم أعاد تخفيضها إلى نسبة 1% في العام 2002، وذلك بتوجيه من سمو الأمير<sup>(28)</sup>.

وما يُهمُّ عند الحديث عن موارد المؤسّسة الماليّة هو أن نجيب عن تساؤلين، هما: 1- ما مدى اختيارية إسهام الشركات المساهمة الكويتية في دفع حصّة المؤسّسة، والأساس القانوني لذلك؟ و2- ما مدى اعتبار هذه الحصّة من الإيرادات العامّة؟ وتقديم إجابات عن هذين السؤالين يُعيننا عند بحث التكيف القانوني لحصّة مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي، بعد تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات في الفرع الثاني من هذا المطلب.

وفيما يتعلّق بإجابة السؤال الأول الخاص بمدى إلزامية دفع حصّة المؤسّسة، والأساس القانوني لهذا الإلزام؛ تردُّ الباحثة بأنّ الإجابة تختلف بالنسبة إلى الشركات الموقّعة على سند الإنشاء عنها بالنسبة إلى الشركات غير الموقّعة على السند. وبدايةً نوّك أنّ المرسوم اعترف بالشخصية المعنوية للمؤسّسة فقط، أمّا سند الإنشاء فلم يصدر بمرسوم، بل إنّ التكيف الدقيق لسند الإنشاء هو أنّه عقْدٌ بين أشخاص قانون خاصّ تعاقدوا على إنشاء مؤسّسة تُعنى بالبحث العلمي، وقد نظم هذا العقد إدارة المؤسّسة وكيفية تمويلها، وقد وثّق سند إنشائها بإدارة التسجيل العقاري؛ لذلك فبالنسبة إلى الشركات المساهمة التي وقّعت على سند إنشاء المؤسّسة، وعددها 63 شركة، نجد أنّ مصدر التزامها هو العقد.

أمّا بالنسبة إلى الشركات غير الموقّعة فمن الصعب القول بالتزامها بدفع هذه الحصّة؛ فوفقاً لمبدأ نسبية أثر العقد - وهو مبدأ مقررّ في القانون الكويتي المدني - الذي يؤكّد أنّ العقد لا يمكن أن ينشئ التزاماً على الغير؛ فآثار العقد والالتزامات التي يخلقها أصلاً تنصرف إلى أطرافه التي أبرمتها<sup>(29)</sup>. كما يُراد بمبدأ نسبية آثار العقد أنّ العقد بوصفه

(27) الموقع الإلكتروني لمؤسّسة الكويت للتقدم العلمي، الصفحة الرئيسية، المؤسّسة، من نحن؟ للاطلاع على الموقع الرسمي <https://www.kfas.org/ar> (آخر زيارة 2024/2/23).

(28) المادة (6) معدلة من سند إنشاء المؤسّسة، خطاب مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي الموجه لوزارة التجارة، بالقانون... لا يوجد ما يلزم الشركات بدفع حصّة «التقدم العلمي»، جريدة الراي الكويتية، (31/10/2017) <https://www.alraimedia.com/article/782880/> اقتصاد/ بالقانون لا يوجد ما يلزم الشركات بدفع حصّة التقدم العلمي (آخر زيارة 2024/2/23).

(29) المادتان (201) و(203) من المرسوم بالقانون رقم 67 لسنة 1980 بإصدار القانون المدني، الكويت اليوم، مج 27، ع 1335.

أصلاً لا يمكن أن يضرَّ الغير، كما لا يجوز للعقد أن يُنشئ التزاماً على العقد، ولا يجوز إجبار الغير على تنفيذ العقد؛ فنطاق قوَّة العقد الملزمة تقتصر على أطرافه، وتنحصر عن الغير<sup>(30)</sup>.

وهذه القوَّة الملزمة للعقد مصدرها القانون المدني الذي يقرُّ أنَّ العقدَ شريعةُ المتعاقدين؛ أي أنَّ العقدَ قانونٌ يحكم العلاقة بين أطرافه دون غيرهم<sup>(31)</sup>. ويُقصدُ بأطراف العقد كل من أبرم العقد بنفسه، أو من خلال وكيل عنه، كما تنصرف آثار العقد إلى خلفه العامَّ أصلاً، إلا إذا نصَّ العقد، أو طبيعة العقد، أو نصَّ القانون، على خلاف ذلك<sup>(32)</sup>. أمَّا الغير وهم بمفهوم المخالفة كل من لم يكن طرفاً بالعقد أو خلفاً عاملاً له، فهو أجنبيٌّ بالنسبة إلى العقد، ولا تنصرف إليه آثاره، ولا يلتزم بالالتزامات الواردة فيه أصلاً<sup>(33)</sup>. وتعدُّ الشركات المساهمة الكويتية غير الموقَّعة من الغير، بالنسبة إلى سند إنشاء المؤسسة، وعليه لا يمكن لسند الإنشاء أن يكون أساساً لإلزام هذه الشركات بدفع حصَّة مؤسَّسة الكويت للتقدُّم العلمي.

وتأسيساً على ما سبق، ونظراً إلى عدم وجود أيِّ تنظيم قانونيٍّ آخر يلزم الشركات المساهمة بدفع حصَّة المؤسسة قبل تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات<sup>(34)</sup>، تلمئنُ الباحثة للقول بأنَّ الشركات المساهمة الكويتية غير الموقَّعة كانت تدفع هذه الحصَّة تطوُّعاً، لإيمانها برسالة المؤسسة، ويتفقُّ مع ما توصلتُ إليه الباحثة من اختيارية دفع الشركات حصَّة مؤسَّسة الكويت للتقدُّم العلمي السنوية الأستاذ الدكتور إبراهيم الحمود في أحد مؤلفاته، وكذلك إحدى القيادات السابقة في المؤسسة الدكتورة أماني البداح التي أكدت، في دراسةٍ التزام الشركات «من تلقاء نفسها» بدفع الاشتراكات السنوية<sup>(35)</sup>.

(30) جابر محجوب، أثر العقد فيما بين طرفيه وبالنسبة إلى الغير (العقد بين مبدأ النسبية وقاعدة الحجية): دراسة مقارنة بين القانونين الفرنسي والمصري، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مج95، ع2، السنة 2022، ص19-21. طارق كاظم عجيل، مسؤولية الغير عن الإخلال بالعقد، مجلة القانون للبحوث القانونية، جامعة ذي قار، العراق، ع8، السنة 2014، ص84.

(31) المادة (196) من القانون المدني الكويتي.

(32) المادة (201) من القانون المدني الكويتي.

(33) جابر محجوب، مرجع سابق، ص35.

(34) خطاب مؤسَّسة الكويت للتقدُّم العلمي الموجه لوزارة التجارة، بالقانون... لا يوجد ما يلزم الشركات بدفع حصَّة «التقدُّم العلمي»، جريدة الراي الكويتية (2017/10/31) [https://www.alraimedia.com/article/782880/اقتصاد/بالقانون لا يوجد ما يلزم الشركات بدفع حصَّة التقدم العلمي \(آخر زيارة 2024/2/23\)](https://www.alraimedia.com/article/782880/اقتصاد/بالقانون%20لا%20يوجد%20ما%20يلزم%20الشركات%20بدفع%20حصصة%20التقدم%20العلمي%20(آخر%20زيارة%202024/2/23)).

(35) إبراهيم الحمود، مالية الدولة: دراسة تأصيلية في فقه المالية العامة، ط8، مؤسسة دار الكتب، دولة الكويت، 2020، ص454. «تحصل المؤسسة على مساهمات مالية من الشركات الكويتية المساهمة العامة والمقفلة بمعدل 5% من صافي الربح السنوي لهذه الشركات اختياريًا»، أماني البداح، مرجع سابق.

وتعود الباحثة إلى السؤال المتعلق بما إذا كانت حصّة مؤسّسة الكويت للتقدّم العلميّ تمثل إيرادات عامّة، ويجد هذا السؤال تبريره في إدراج حصّة مؤسّسة الكويت للتقدّم العلميّ في المادّة المتعلقة بالضرائب الحاليّة في دولة الكويت، في بعض اتفاقيّات تجنّب الازدواج الضريبيّ التي وقعتها دولة الكويت مع دول أجنبية<sup>(36)</sup>. وتجب عن هذا السؤال بالنفي، وفق رأيها؛ فالإيرادات العامّة تُعرّف بأنّها: مجموع الأموال التي تجبها الدولة أو الجهات الحكوميّة من مختلف المصادر، مثل: الرسوم، والأثمان العامّة، والضرائب، والقروض العامّة، والدين العامّ والخاصّ لتمويل النفقات العامّة<sup>(37)</sup>.

واستناداً إلى ما سبق بيانه في هذا الفرع؛ تبين أنّ مؤسّسة الكويت للتقدّم العلميّ هي شخصّ من أشخاص القانون الخاصّ، وأنشئت بإرادة الشركات الموقّعة على عقد الإنشاء، وتدفع الشركات المساهمة للمؤسّسة الحصّة، إمّا طواعيةً بالنسبة إلى الشركات غير الموقّعة، وإما استناداً إلى العقد الموقّع من بعض الشركات المساهمة. ولأنّ هذا الاستقطاع مفروضٌ وفقاً لسند إنشائها الخاصّ، ويُدفع من شخص من أشخاص القانون الخاصّ؛ ليدخل في ذمّة شخص آخر من أشخاص القانون الخاصّ، من دون إجبار من الدولة عبر قوانينها النافذة، فإنّه لا يمكن تصنيف هذا الاستقطاع ضمن أيّ من الإيرادات العامّة عموماً، وضمن الضريبة خصوصاً، وهو ما يبرّر رفض عديد من الدول إدراج حصّة المؤسّسة ضمن الضرائب المطبّقة في دولة الكويت في اتفاقيّاتها الضريبيّة مع دولة الكويت<sup>(38)</sup>.

(36) انظر: المادة (2) من القانون رقم 77 لسنة 2018 بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية بنغلاديش الشعبيّة لتجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، جريدة الكويت اليوم، مج 64، ع 1402. وانظر كذلك: المادة (2) من القانون رقم 61 لسنة 2013 بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وجمهورية نيجيريا الاتحادية لتجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال، جريدة الكويت اليوم، مج 59، ع 1137.

(37) للاستزادة بشأن الإيرادات العامة، انظر: إبراهيم الحمود، مالية الدولة: دراسة تأصيلية في فقه المالية العامة، مرجع سابق.

(38) انظر على سبيل المثال: المادة (2) من القانون رقم 12 لسنة 2017 بالموافقة على اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة الجمهورية القيرغيزيّة لتجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال، الكويت اليوم، مج 63، ع 1340. وانظر كذلك المادة (1) من القانون رقم 7 لسنة 2018 بالموافقة على بروتوكول تعديل اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة جمهورية الهند لتجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الكويت اليوم، مج 64، ع 1348. وكذلك المادة (1) من القانون رقم 8 لسنة 2018 بالموافقة على بروتوكول تعديل اتفاقية بين حكومة دولة الكويت وحكومة بروناي دار السلام لتجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الكويت اليوم، مج 64، ع 1348.

وتخلّص الباحثة إلى أنّه، على الرغم من عدم وجود نصّ قانوني يُلزم الشركات المساهمة الكويتية التي لم توقّع على العقد بدفع حصّة مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي؛ فإنّ عديداً من الشركات استمرت في دفع هذا الإسهام طواعية؛ لإيمانها بدور المؤسّسة، غير أنّ تزايد التكاليف العامّة المفروضة على الشركات المساهمة كان أحد الأسباب وراء إعراض الشركات عن الإسهام طواعية في تمويل المؤسّسة<sup>(39)</sup>؛ فقد فُرِضت على الشركات المساهمة ضريبتا دخل، كما فرض قانون «دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية» ضريبة على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية، أي الشركات المساهمة العامة، بنسبة 2.5% من صافي أرباحها السنوية<sup>(40)</sup>، كما فرض قانون «الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة» زكاة بنسبة 1% من أرباح الشركات المساهمة العامّة والمقفلة السنوية<sup>(41)</sup>. ولم تسمح القواعد التنفيذية لقانون دعم العمالة الوطنية وقانون الزكاة بخصم حصّة مؤسّسة التقّدّم العلمي من الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة<sup>(42)</sup>.

ونظراً إلى عدم وجود أيّ نصّ قانوني يُلزم الشركات بدفع الحصّة؛ فقد حاولت الحكومة، عبر بعض الممارسات الإدارية، الضغط على الشركات لدفع الحصّة؛ فقد أصدرت وزارة التجارة بعض النشرات لحثّ الشركات على تخصيص حصّة المؤسّسة قبل اعتماد الميزانية من مراقب الحسابات، كما خصّصت الوزارة خاتمة خاصة لحصّة المؤسّسة تحت بند توزيع الأرباح في العقود النموذجية لتأسيس الشركات المساهمة<sup>(43)</sup>.

(39) يشير البعض إلى أنّ تعديل تشكيل مجلس إدارة المؤسّسة هو سبب آخر يبرّر تغيير موقف الشركات فيما يتعلق بدعم نشاط المؤسّسة، انظر: أمانى البداح، مرجع سابق (وفقاً لهذه الدراسة التي أعدتها مديرة إدارة العلاقات الدولية وإدارة المعرفة في مؤسّسة الكويت للتقدّم العلمي الأسبق «على الرغم من تصويت أعضاء مجلس الإدارة المنتخب بالموافقة على تعديل [تشكيل مجلس الإدارة]، فإنه أدى إلى خلل ترتّب عليه كثير من اللبس والامتعاض في أوساط الشركات»).

(40) المادة (12) من القانون رقم 19 لسنة 2000 في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية، الكويت اليوم، مج 46، ع 463.

(41) انظر: المادة (1) من القانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة، الكويت اليوم، مج 52، ع 796.

(42) القاعدة 9 من القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون رقم 19 لسنة 2000 في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية، والقاعدة 8 من القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة.

(43) وكالة الأنباء الكويتية (كونا)، وزارة التجارة تصدر نشرة تتضمن تعليمات بقوانين إدارة الشركات المساهمة، الكويت، (2002/11/18).

ومن جهة أخرى نجد أن تعاميم تنفيذ ميزانيات الجهات العامة والميزانيات المستقلة السنوية الصادرة من وزارة المالية تشير إلى ضرورة التزام الجهات الحكومية بالتأكد من دفع الشركات المساهمة حصة المؤسسة؛ للسماح لها بالتقديم على المناقصات الحكومية<sup>(44)</sup>.

غير أن هذه النشرات والتعاميم الحكومية لم تكن تستند إلى نص صريح في قوانين الشركات، أو التجارة أو المناقصات العامة، وهو ما كان يدفع الشركات إلى الاعتراض على تطبيقها، وكانت الجهات الحكومية تستجيب لهذا الاعتراض؛ لذا لم تحقق غرضها في الضغط على الشركات للالتزام بدفع الحصة، وهو ما برر اتخاذ خطوة جديدة لإلزام الشركات بدفع حصة المؤسسة، المتمثلة في تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات، كما ستيين الباحثة في الفرع الثاني.

## الفرع الثاني

### الطبيعة القانونية للاقتطاع المفروض لمصلحة

#### مؤسسة الكويت للتقدم العلمي

خلصنا، في الفرع الأول، إلى أن الشركات المساهمة كانت تدفع اختياريًا حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي من قبل تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات؛ فقد كانت الحصة إسهامًا من القطاع الخاص لمؤسسة خاصة، من دون وجود نص تشريعي يُلزم الشركات بدفعها؛ لذا لم تكن هذه الحصة تُصنّف تحت أي نوع من الإيرادات العامة.

وبسبب ضعف الممارسات الإدارية التي كانت تهدف إلى مواجهة تراخي بعض الشركات عن دفع حصة المؤسسة؛ فقد أصدر وزير التجارة حديثاً قراراً بتعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات، يُلزم الشركات المساهمة بأن تتضمن ميزانياتها بنداً يعادل 1% من الأرباح السنوية للشركة لمصلحة المؤسسة، وتوريدها للمؤسسة. واستحدثت اللائحة التنفيذية حكماً على النحو التالي: «1- يجب أن تتضمن ميزانية الشركة المساهمة بنداً يقضي باحتساب نسبة 1% من الأرباح السنوية الصافية للشركة لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وفقاً للمرسوم الأميري الصادر بتاريخ 12 ديسمبر 1976م، بالاعتراف بالشخصية المعنوية لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي». 2- يتم اقتطاع النسبة

(44) قواعد تنفيذ ميزانيات الجهات الحكومية الأساس النقدي للسنة المالية 2022/2023، وزارة المالية، ص 16. قواعد تنفيذ ميزانيات المؤسسات المستقلة 2022، وزارة المالية، ص 5.

المنصوص عليها في الفقرة السابقة سنوياً، وتوريدها للمؤسسة<sup>(45)</sup>؛ لذا فالنص في حقيقته يولد التزامين على الشركات: الالتزام الأول أن تقتطع نسبة 1% من الأرباح الصافية السنوية للشركات لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي. والالتزام الثاني أن تورّد هذا الاستقطاع للمؤسسة؛ لذلك فاللائحة ألزمت الشركات - بصورة غير مباشرة - باستقطاع مبلغ مالي من أرباحها، (و) ألزمتها بصورة مباشرة بتوريد المبلغ للمؤسسة.

وبالرجوع إلى الالتزام الأول الوارد في البند 1 نجد أن خصائص هذا الاستقطاع، بما يحمله من إلزام الشركات باقتطاع نسبة من أرباحها، من دون أن يكون لهذا المبلغ أيّ مقابل، وأن يُدفع دفعاً غير قابل للاسترداد، نجد أن ذلك يقرب هذا الاستقطاع للوصف الفني للضريبة دون غيرها من الإيرادات العامة. ونخصّص هذا الفرع لبحث التحول بطبيعة حصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي بعد تعديل اللائحة، وتحليل مدى إمكان تكييف حصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي على أنها ضريبة، وذلك بعد التعرف على الخصائص المميزة للضريبة.

### أولاً: الإطار النظري للضريبة

عرّف الفقه الضريبة بأنها مبلغ من النقود تُجبر الدولة المكلفين - سواءً أكانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين - وفقاً لمقدرتهم التكبيلية على دفعها بصورة نهائية، ومن دون مقابل، لإنفاقها على المنفعة العامة<sup>(46)</sup>. وعرفها بعض الفقه بأنها فريضة مالية تستوفيها الدولة بصورة نهائية وإلزامية بقصد إنفاقها على النفقات العامة<sup>(47)</sup>. أمّا فتاوى إدارة الفتوى والتشريع في الكويت فقد عرّفت الضريبة، في إحدى فتاواها، بأنها «فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً لما لها من ولاية على إقليمها»<sup>(48)</sup>. بينما عرّفتها فتوى أخرى بأنها «أداء مالي لا تقابله خدمة مباشرة لدافعها، بينما الرسم أداء مالي تقابله خدمة مباشرة تؤدّى لدافعه، وكلاهما يؤدّيان للخزانة العامة بحسبانهما حقاً من

(45) المادة (124) مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 1 لسنة 2016 بإصدار قانون الشركات وتعديلاته. وكذلك انظر: القرار الوزاري رقم 184 لسنة 2022 بتعديل القرار الوزاري رقم 287 لسنة 2016، بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم 1 لسنة 2016 بإصدار قانون الشركات.

(46) عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، ط1، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2015، ص35-37.

(47) وليد محمد الشناوي، الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب: دراسة تأصيلية تحليلية مقارنة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مصر، مج1، ع65، السنة 2018، ص418.

(48) إدارة الفتوى والتشريع، قطاع الفتوى، الفتوى رقم 2/42/2005-5583، دولة الكويت 24/12/2005.



حقوقها، ويشكلان رافداً من روافدها»<sup>(49)</sup>.

ولم تُعرّف المحكمة الدستورية في دولة الكويت الضريبة، إلا أنّ المحاكم في الدول المقارنة عرّفوها بأنّها «فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها، إسهاماً من جهتهم في أعبائها وتكاليفها العامة، وهم يدفعونها لها بصفة نهائية، ومن دون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمّل بها، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها، يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها، ومن ثمّ كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكليفية»<sup>(50)</sup>؛ لذا يمكننا تعريف الضريبة بأنّها: فريضة إجبارية نهائية تُدفع دون مقابل وفقاً للمقدرة التكليفية للدافعي الضريبة.

وستتناول الباحثة هنا الخصائص التي تميّز الضريبة عن غيرها من الإيرادات العامة:

## 1- الضريبة فريضة إجبارية

فالقانون الضريبي يحدّد التنظيم الفني للضريبة، وذلك بتحديد فئة الممولين الدافعين للضريبة؛ سواء أكانوا أفراداً أم شركات، وتحديد وعائها، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، مثل: الدخل أو العقار، وتحديد معدّل الضريبة وطرائق تحصيلها. ومتى ما حدّد القانون هذه العناصر فلا يمكن بعد ذلك أصلاً أن يتخلف الممولون عن سدادها<sup>(51)</sup>؛ فعنصر الإيجار بالضريبة يكمن في أنّها تُدفع دفعةً غير اختياريّة أو طوعيّة، فلا تُعدّ الضريبة هبةً أو مساعدةً يحدّد دافعها قيمتها وموعدها دفعها للدولة<sup>(52)</sup>؛ فكل من يخضع للضريبة، وفقاً للقانون، يدفعها جبراً، من دون أن تكون له قدرة على التفاوض فيما يتعلّق بسعرها، أو وعائها، أو طريقة تحصيلها<sup>(53)</sup>.

وهناك وجهان لعنصر الجبر بالضريبة: فمن جهة نجد أنّ سيادة الدولة هي الأساس الفلسفي لجبر الممولين على دفع الضريبة<sup>(54)</sup>. ومن جهة أخرى، نجد أنّ القانون هو من

(49) إدارة الفتوى والتشريع، قطاع الفتوى، الفتوى رقم 2/673/2008-1181، دولة الكويت 2010/2/22.

(50) المحكمة الدستورية العليا، مصر، دستورية، الدعوى 84، السنة 28، 2007.

(51) See: Pasquale Pistone et al., Fundamentals of Taxation, IBFD, Amsterdam, 2019, pp.3-4.

(52) وليد محمد الشناوي، مرجع سابق، ص415.

(53) زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2022، ص146-147.

(54) للاستزادة حول الأسس الفلسفية لفرض الضريبة راجع: عبدالباسط علي جاسم ونعم أحمد محمد، مشروعية الضريبة: دراسة قانونية مقارنة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العراق، مج14، ع3، السنة 2007، ص253-257. عبدالحמיד البعلي ووائل الراشد، الزكاة والضريبة، ط1، مطبعة السيوف الذهبية، دولة الكويت، 2006، ص38-40.

يُلزِمُ الممولين بدفع الضريبة، وذلك بتحديد وعائها وسعرها وكيفية جبايتها<sup>(55)</sup>.

وتُنظَّم القوانين الضريبية عادةً ضماناتٍ لتحصيل الضريبة؛ لإجبار الخاضعين للضريبة على دفعها، ويمكن أن تلجأ الدولة إلى وسائل التنفيذ الجبري للتنفيذ على أموال الممول، وتحصيل الضريبة<sup>(56)</sup>. ولأنَّ المكلف ملزمٌ بدفع الضريبة؛ نجد أنَّ الإخلال بهذا الالتزام يُعاقب عليه بجزاءات إدارية أو جنائية؛ فعدم دفع الضريبة يُوقَّع فاعله تحت طائلة القانون؛ فيُعاقب جنائياً بتهمة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى فرض غرامات إدارية<sup>(57)</sup>. ونجد أنَّ بعض التشريعات الضريبية في دولة الكويت قد نصَّت على عنصر الإجبار، من خلال النصِّ على وسائل التنفيذ الجبري، والعقوبات المترتبة حال التأخير في دفع الضريبة، فعلى سبيل المثال؛ ينصُّ قانون ضريبة الدخل الكويتي على غرامة إدارية تُقدَّر بنسبة 1% من قيمة الضريبة المستحقة، في حال التأخر في دفع الضريبة<sup>(58)</sup>.

ومن الضروري هنا التأكيد أنَّ الإلزام يتحقَّق بمجرد أن يُجبر الممولون على دفع الضريبة عبر نصِّ قانوني، وإن لم يصدر هذا النص من السلطة التشريعية، فلا يفترض أن يتغيَّر تكييف الضريبة إذا فُرِضَ بأداة غير القانون، مثل اللائحة، فهذا لم يقل به أحد من فقهاء المالية العامة، وإلا لَتَجَهَّت الدولة لفرض ضريبة باللوائح حتَّى تتفادى تكييفها على أنها ضريبة. فتكليف الفريضة المالية على أنها ضريبة ممكنٌ كلما كان عنصر الإجبار موجوداً، فلا يملك الممول الخاضع للضريبة أن يرفض دفعها، بالإضافة إلى وجود جزاءٍ مترتبٍ على عدم الوفاء بها، سواءً أكان الجزاء إدارياً أم جنائياً، بالإضافة إلى ضرورة توافر جميع خصائص الضريبة كالنهائية، وعدم وجود مقابل، ومراعاة المقدرة التكاليفية، وأن تُقرَّ الضريبة بلائحة. إلا أنَّ عدم فرض الضريبة بقانون يعدُّ مخالفةً لمبدأ قانونية الضريبة، كما سيُشرَّح في المطلب الثاني.

## 2- الضريبة تُدفع بصورة نهائية

بمناسبة التصديق على الدستور الأمريكي؛ نُقلَّت عن بنجامين فرانكلين - السياسي

(55) زينب عوض الله، مرجع سابق، ص148-149.

(56) المرجع السابق، ص146-147.

(57) للاستزادة حول وسائل الردع الجنائية والإدارية ضد التهرب الضريبي راجع، مثلاً: هادي عطية الهلالي وميثم حنظل شريف، تفعيل الردع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، مجلة كلية القانون، جامعة النهرين، العراق، مج9، ع2، السنة 2007. محمود سلامة وحسين نصار ومحسن كامل، المدونة في الضرائب الشاملة ومشكلاتها العملية، ج3، مطبعة الشرق الأوسط للإصدارات القانونية، القاهرة، 2017، ص701. أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص13 و33.

(58) المادة (8) من مرسوم ضريبة الدخل رقم 3 لسنة 1955 المعدل بالقانون رقم 2 لسنة 2008، الكويت اليوم، مج54، ع856.

ورجل الدولة الأمريكي - مقولة شهيرة تتعلق بالدستور وقابليته للتطوير: «لقد وُضِعَ دستورنا الجديد الآن، ويبدو أن كل شيء يُعدُّ بأنه سيكون دائماً؛ ولكن، في هذا العالم، لا شيء نهائيًا باستثناء الموت والضرائب»<sup>(59)</sup>. وقد فسّرت هذه المقولة بإمكان إعادة النظر في الدستور وتعديله، فلا شيء نهائيًا إلا الضريبة والموت، فلا يعود الميت للحياة، ولا تُردُّ الضريبة المدفوعة من الممول.

ويُقصدُ بنهائية الضريبة عدم قدرة دافعها على استردادها كأصل عام بعد دفعها بأي صورة من الصور، مادامت دُفعت بصورة متوافقة مع القانون<sup>(60)</sup>. ولا يتعارض ما سبق مع إمكان رد ما دفعه الممول من مبالغ تفوق قيمة الضريبة المفروض دفعها، بسبب خطأ حسابي في حساب الضريبة؛ فالضريبة النهائية هي التي تُدفع بصورة قانونية<sup>(61)</sup>.

وعنصر النهائية هو ما يميز القرض العام عن الضريبة؛ فعلى الرغم من كون القرض العام أحد الإيرادات العامة للدولة؛ فإنه بطبيعته يُردُّ إلى دافعه بمجرد انتهاء مدة القرض، ويُقصد بالقرض العام إقراض الغير للحكومة، وفي المقابل تلتزم الدولة بسداد المبلغ المقرض، بالإضافة إلى الفوائد المتفق عليها وفق تاريخ محدد<sup>(62)</sup>؛ لذا خلافاً للقرض العام فإن الضريبة لا تُسترد<sup>(63)</sup>.

### 3- الضريبة فريضة تُدفع من دون وجود مقابل مباشر يتمتع به دافع الضريبة

تُدفع الضريبة دون مقابل، فلا يحصل دافعها على نفع خاص، مثل الخدمات أو السلع لقاء الضريبة المدفوعة<sup>(64)</sup>، وقد أخذت هذه الخصيصة المميزة للضريبة اهتماماً من

(59) Benjamin Franklin's last great quote and the Constitution (Blog Post) (November 13, 2023) available at <https://constitutioncenter.org/blog/benjamin-franklins-last-great-quote-and-the-constitution> (Last visit 23/2/2024).

(60) عباس محمد نصر الله، مرجع سابق، ص 37.

(61) سعد خضير عباس الرهيمي ويوسف نعمة جعان، التنظيم القانوني لحقوق المكلف اتجاه الإدارة الضريبية: دراسة مقارنة، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة بابل، العراق، مج 9، ع 2، السنة 2017، ص 21 و 32. ولا يغير ممّا سبق تطبيق نظام رد الضريبة بالنسبة إلى بعض أنواع الضرائب كضريبة القيمة المضافة التي يُسمح لدافعها باسترداد ضريبة سبق دفعها على سلع ستُسبِّهك بالخارج، على اعتبار أن هذا النظام مقرّر في صلب القانون، وهو استثناء من الأصل العام المتمثل في مبدأ نهائية الضريبة. للاستزادة حول نظام رد الضريبة انظر مثلاً: جميل عبدالرحمن صابوني، إشكاليّة تمييز الرسم عن الضريبة بين القانون والتطبيق: دراسة تحليلية، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، سورية، مج 1، ع 3، السنة 2021، ص 479.

(62) خالد الخطيب وأحمد شامية، أسس المالية العامة، ط 4، دار وائل، عمان - الأردن، 2012، ص 291-292. زينب عوض الله، مرجع سابق، ص 236-237.

(63) وليد محمد الشناوي، مرجع سابق، ص 422. زينب عوض الله، مرجع سابق، ص 146.

(64) جميل عبدالرحمن صابوني، مرجع سابق، ص 474 وما بعدها.

لجنة وضع الدستور الكويتي، فنجد أن الخبير القانوني للجنة الدستور أكد أن «الضريبة واجبٌ من واجبات المواطنين نحو الدولة، وتكليفٌ بحسب ثروة الشخص ويساره، ولو لم يحصل على فائدة أو منفعة خاصة بالمقابل»<sup>(65)</sup>.

فنعصر الاستفادة من الضريبة غير مباشر؛ فالضريبة تُجَبَى بهدف إنفاق حصيلتها على النفقات العامة، مثل الإنفاق على الخدمات التعليمية والصحية، وتطوير البنية التحتية، ودعم السلع الأساسية، وهو ما يعود على المجتمع كله بالنفع<sup>(66)</sup>؛ لذا تنعدم العلاقة التبادلية بين الضريبة المدفوعة من قبل الممول وأي نفع خاص يعود عليه.

وانعدام عنصر المقابل في الضريبة هو ما يميّزها عن الرسوم العامة والأثمان العامة؛ فنجد أن الرسوم العامة تُدفع مقابل خدمات إدارية حكومية يُقدمها مرفق عام، مثل استخراج البطاقة المدنية<sup>(67)</sup>. أمّا الثمن العام فيكون مقابل خدمات وبيع اقتصادية أو تجارية تُقدمها شركة حكومية أو مرفق عام اقتصادي، مثل مقابل استهلاك الكهرباء والماء<sup>(68)</sup>؛ لذا نجد أن هذه الخدمات أو السلع يظفر بها دافع الرسم أو الثمن دون غيره، وهو ما يتحقق مع النفع الخاص<sup>(69)</sup>.

أمّا الضريبة فلا يحصل دافعها على منفعة خاصة به يتميّز بها عن بقية الممولين، بل إن الممول قد لا يستفيد من الإنفاق العام لعلّة الضريبة إذا خُصّصت لدعم سلع أو خدمات معينة لا يستخدمها، أو تخدم فئة في خارج نطاقه الجغرافي الذي يسكنه، مثل تخصيص غلة الضريبة لبناء المدارس في أحياء جديدة لا يقطنها الممول أو ذويه.

#### 4- الضريبة تدفع وفقاً للمقدرة التكلفة

على عكس الرسوم والأثمان العامة التي تُحدّد قيمتها بالنظر إلى تكلفة الخدمات الإدارية بحدّ أقصى بالنسبة إلى الأولى، أو القيمة السوقية للسلع والخدمات التجارية والاقتصادية، ولأهداف الدولة من بيعها بالنسبة إلى الثانية<sup>(70)</sup>، فإنّ الضريبة لا تُدفع مقابل سلع أو خدمات معينة؛ لذا فهي عند فرضها تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة

(65) المجلس التأسيسي، لجنة الدستور، محضر الجلسة 12، بتاريخ 9/6/1962، ص3.

(66) جميل عبدالرحمن صابوني، مرجع سابق، ص472 وما بعدها.

(67) انظر المادة (16) من القانون رقم 32 لسنة 1982 في شأن نظام المعلومات المدنية، (المتعلقة بفرض رسوم مقابل استخراج البطاقة المدنية)، الكويت اليوم، مج28، ع1414.

(68) وليد محمد الشناوي، مرجع سابق، ص423-424.

(69) المرجع السابق.

(70) إدارة الفتوى والتشريع، قطاع الفتوى، الفتوى رقم 2/464/2009-378، الكويت، 24/01/2010.

للممول<sup>(71)</sup>. ويُقصد بالمقدرة التكليفية أن يُراعى عند فرض الضريبة المقدرة المالية للممول، وقدرته على الإسهام في تمويل الإنفاق العام<sup>(72)</sup>.

وقد أكد آدم سميث مبدأ القدرة على الدفع كأحد مبادئ الضريبة، وأشار إليه في كتابه المعروف «ثروة الأمم»<sup>(73)</sup>؛ فيحدد العبء الضريبي على الممول بالنظر إلى أمواله، إما بصورة مباشرة بفرض ضريبة مباشرة على دخل الفرد أو الشركة؛ مثل الضريبة المفروضة على دخل الأفراد أو الشركات، أو بفرض ضريبة غير مباشرة عند إنفاق الدخل؛ مثل الضريبة على المبيعات المفروضة على الاستهلاك<sup>(74)</sup>.

وترتبط فكرة المقدرة التكليفية بفكرة العدالة الضريبية<sup>(75)</sup>. وتتداخل في مفهوم العدالة الضريبية فكرتان، هما: العدالة الرأسية والعدالة الأفقية، ويقصد بالعدالة الأفقية أن يُعامل الممولون المتماثلون في الظروف المالية معاملةً متساويةً، وعلى العكس يُقصد بالعدالة الرأسية أن يُعامل المختلفون في الظروف المالية معاملةً مختلفةً<sup>(76)</sup>. وبعبارة أخرى؛ يجب ألا يُساوى من ناحية المعاملة الضريبية بين الفقير والغني، بل يخضع

(71) نور عاكف الدباس، إشكالية تطبيق مبدأ العدالة الضريبية في النظام القانوني الأردني بين النصوص التشريعية والواقع العملي، مجلة العلوم القانونية والسياسية، الجمعية العلمية للبحوث والدراسات الاستراتيجية، بغداد، مج 25، ع 4، السنة 2020، ص 148-149.

(72) خالد الخطيب وأحمد شامية، مرجع سابق، ص 291-292. زينب عوض الله، مرجع سابق، ص 147. السيد عطية عبدالواحد، المالية العامة والتشريع المالي، ط 1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2012، ص 200.

Crespo C., 'The «ability to pay» as a fundamental right: rethinking the foundations of tax law', in Mexican Law Review, vol. 3, n. 1, 2010, pp.51-54: Frans Vanistendael, Legal Framework for Taxation in Tax Law Design and Drafting, IMF, USA, 1996, pp. 22-24

(73) Adam Smith, Wealth of the Nations, 1776, p.676.

(74) علي عبدالهادي حميد، الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية في إطار وعاء الضريبة وهدفها، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، جامعة ذي قار، العراق، ع 22، السنة 2021، ص 611.

(75) خالد أمين وحامد الطحلة، النظم الضريبية: دراسة مقارنة، ط 1، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2015، ص 34.

(76) نور عاكف الدباس، مرجع سابق، ص 148-149. مصطفى السيد الحسيني عامر، العدالة الضريبية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، المجلة القانونية، كلية الحقوق، جامعة القاهرة (فرع الخرطوم)، مج 6، ع 3، السنة 2019، ص 97-98. يوسف عفوري، تقييم النظام الضريبي المغربي في ضوء العدالة الضريبية، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، عدد خاص، 2020، ص 429.

Vito Tanzi, Public Finance, Edward Elgar, USA, 2020, pp.57-59. Liam B. Murphy and Thomas Nage, The Myth of Ownership: Taxes and Justice, Oxford Press, UK, 2003, pp.2-6. David HyMan, Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy, Cengage Learning, UK, 2014 2014, pp.379-381.

أصحاب الدخل العالي لضريبة أكبر من تلك المفروضة على أصحاب الدخل المتوسط والمحدود<sup>(77)</sup>.

وقد أكد الدستور الكويتي على مراعاة المقدرة التكلفة، من خلال التأكيد على مبدأ العدالة الاجتماعية في عدد من مواده؛ فنجد في مادة ينص على أن «العدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة»<sup>(78)</sup>. كما تنص مادة أخرى على أن «أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون، وينظم القانون إعفاء الدخل الصغيرة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى للمعيشة»<sup>(79)</sup>.

وعملياً تُترجم فكرة فرض الضريبة وفقاً للمقدرة التكلفة بفرض الضريبة بنسبة مئوية من وعاء الضريبة، وهو ما يُعرف بالضريبة القيمة؛ بفرض الضريبة بنسبة 10% على دخل الأفراد السنوي، على سبيل المثال، يترتب على أن تزداد قيمة الضريبة المدفوعة من أصحاب الدخل العالي عنها بالنسبة إلى أصحاب الدخل المتوسطة والمحدودة، بسبب اختلاف مداخيلهم؛ فالضريبة التي سيدفعها الممول الذي يملك دخلاً يقدر بخمسين ألف دينار كويتي، ستختلف عن الضريبة التي يدفعها الممول الذي يملك دخلاً يقدر بألف دينار كويتي، ولو فرضت الضريبة بنسبة معينة موحدة على جميع الممولين؛ لذا نستنتج أن مبدأ القدرة على الدفع، وأسلوب الضريبة القيمة، هما أداتان فريدتان لا توجدان إلا في الضريبة دون سواها من الإيرادات العامة، فلا يتصور أن يفرض ثمن أو رسم بنسبة مئوية من قيمة سلعة أو خدمة، وإلا تحولت هذه الفريضة لضريبة.

## ثانياً: التكييف القانوني لحصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي بعد تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات

بالرجوع إلى نص اللائحة التنفيذية لقانون الشركات محل الدراسة؛ نجد أن النص يتعدى أثره مجرد إلزام الشركات المساهمة بذكر بنود أو بيانات معينة في ميزانياتها؛ فالنص في حقيقته يلزم هذه الشركات باستقطاع نسبة 1% من أرباحها السنوية، ودفعها لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي. إن تحليل طبيعة هذا الاستقطاع يقود الباحثة إلى تكييفه على أنه ضريبة دخل على الشركات التي تُعرف بأنها استقطاع سنوي يجد

(77) عبدالرؤف أحمد الكساسبة، مدى تحقق العدالة الدستورية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014، المجلة الأردنية في القانون والعلوم السياسية، جامعة مؤتة، الأردن، مج10، ع4، السنة 2018، ص281-282.

(78) المادة (24) من الدستور الكويتي.

(79) المادة (48) من الدستور الكويتي.

وعاءه في أرباح الشركات الناتجة عن نشاطها التجاري والصناعي<sup>(80)</sup>.

وبغية الوصول إلى هذا الهدف، نستخدم وسيلتين للتحليل: 1- تحليل مدى مطابقة الخصائص المميزة للضريبة التي سبق شرحها مع العناصر الفنيّة لحصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي. 2- مقارنة خصائص حصة مؤسسة الكويت مع ضريبة دخل الشركات المفروضة بقانون الزكاة وقانون دعم العمالة، المتفق على تكييفهما على أنّهما ضريبة<sup>(81)</sup>، للتأكيد على تشابه البناء الفنيّ بينهما وبين حصّة المؤسسة، وذلك على النحو التالي:

### 1- حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي تتشابه مع الضريبة في أنّها فريضة إجبارية

إن حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي أضحت، بعد تعديل اللائحة التنفيذية، تدفع جبراً من قبل الشركات، وذلك بناءً على النصّ الوارد باللائحة، لا بصورة طوعية، كما هي الحال قبل تعديل اللائحة، وهو ما سبق أن بيّنته الباحثة في الفرع الأول، وبالعودة إلى نصّ اللائحة التنفيذية يتبيّن أنّ عنصر الإجمار في حالة الحصّة يتمثل في وجود نصّ قانوني يُلزم الممولّ بدفع الحصّة تماماً مثل الضريبة. ويحدّد هذا النصّ التنظيميّ الفنيّ لها - وتقصد الباحثة وعاءها ومعدّلها ودوريتها - من دون أن تكون للشركات المساهمة القدرة على التفاوض على التنظيميّ الفنيّ لها، أو رفض دفع الحصّة. كما أنّ عنصر الإجمار يتحقّق من خلال وجود أدوات ضغط لإجمار الممولّ على دفع الضريبة والتنفيذ على أمواله إذا اقتضت الحاجة؛ فعنصر الإجمار هنا يتحقّق في قدرة الدولة على استخدام أداة التنفيذ المباشر إذا تحقّقت شروطها، أو اللجوء إلى القضاء مباشرة لإجمار الشركات على الالتزام بما جاء في اللائحة التنفيذية<sup>(82)</sup>.

وبالعودة إلى التنظيميّ الفنيّ لحصّة المؤسسة، فإنّ هذا التنظيم يتطابق مع التنظيميّ الفنيّ لضريبة دخل الشركات المفروضة وفقاً لقانون الزكاة وقانون دعم العمالة، بل إن التوافق جاء أيضاً في مستوى الصياغة واللغة المستخدمة في المواد التي فرضت

(80) للاستزادة حول ضريبة الدخل انظر: محمد إبراهيم الشافعي، الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دولة الإمارات العربية المتحدة: دراسة تطبيقية على إمارة دبي، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مج59، ع1، السنة 2017.

(81) اعتبر إبراهيم الحمود أستاذ المالية العامة في كلية الحقوق بجامعة الكويت الفريضة المفروضة بقانون الزكاة وقانون دعم العمالة ضريبة. للاستزادة انظر: إبراهيم الحمود، مرجع سابق، ص19.

(82) للاستزادة حول حالات التنفيذ المباشر للقرارات الإدارية وشروطه، انظر: عبدالله الرميضي وخليفة الحميدة، القانون الإداري - المرفق العام - الضبط الإداري، ط1، دون ناشر (د.ن)، دولة الكويت، 2021، ص126-129. جورج شفيق ساري وفواز الجدعي وخالد الحربي، الوسيط في قواعد وأحكام القانون الإداري، ط1، د.ن، دولة الكويت، 2021، ص98-101.

الضريبة؛ فنجد أن القوانين الضريبية في دولة الكويت تفرض ضريبةً بنسبة من الأرباح السنوية على الشركات الخاضعة للضريبة؛ فعلى سبيل المثال؛ نجد أن قانون دعم العمالة الوطنية يفرض «ضريبةً نسبتها 2.5% من صافي الأرباح السنوية على الشركات الكويتية المدرجة في سوق الأوراق المالية»<sup>(83)</sup>.

كما فرض قانون الزكاة ضريبةً «مقدارها 1% سنويًا من صافي أرباح الشركات الكويتية المساهمة العامة والمقفلة»<sup>(84)</sup>، والملاحظ أن كلا القانونين لم يفصل في القواعد الفنية للضريبة، باستثناء تحديد فئة دافعي الضريبة، وهي الشركات المساهمة، ووعاء الضريبة بصورة عامة، وهو صافي أرباح الشركات السنوية، ومعدل الضريبة المشار إليه، وكل ذلك في مادة واحدة فقط في القانونين، من دون أن يشير أي من القوانين لطرائق تحصيل الضريبة، أو أي تفاصيل أخرى؛ لذا فالتشابه واضح بين مضمون هذه القوانين الضريبية التي حددت وعاء الضريبة في صافي الأرباح السنوية للشركات، وحددت معدلها مع حصّة مؤسّسة الكويت للتقدم العلمي التي توجب استقطاع نسبة أرباح الشركات المساهمة السنوية.

## 2- حصّة مؤسّسة الكويت للتقدم العلمي تتشابه مع الضريبة في أنها تُدفع بصورة نهائية

إن الحصّة تُدفع بصورة نهائية غير قابلة للاسترداد بأي صورة من الصور، مادامت دُفعت بصورة متوافقة مع القانون؛ فبمراجعة اللائحة التنفيذية لقانون الشركات يتبين أن حصّة المؤسّسة غير مُستردة، فالشركات الملزمة بدفعها يجب أن تستقطعها وتوردّها لمؤسّسة الكويت للتقدم العلمي، ولم تنظم اللائحة التنفيذية، أو أي قرار آخر، آليةً محدّدة لاسترجاع الحصّة، وهو ما يعني عدم قابليّة هذا الاستقطاع للاسترجاع بأي صورة كانت. وتتشابه حصّة المؤسّسة، من حيث نهائيّتها مع الضريبة المفروضة بقانون الزكاة وقانون دعم العمالة الوطنية، فنجد أن كلا القانونين لم يسمحا باسترداد الضريبة بعد دفعها، وهو ما يعني نهائيّتها.

## 3- حصّة مؤسّسة الكويت للتقدم العلمي تتشابه مع الضريبة في أنها تُدفع من دون مقابل يعود على دافعها بالنفع المباشر

إن حصّة المؤسّسة لا يحصل دافعها على ميزة خاصّة، كما لا يوجد مقابل مباشر

(83) المادة (12) من القانون رقم 19 لسنة 2000 بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية.

(84) المادة (1) من القانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة.



تحصل عليه الشركات عند دفعها الحصة، فلا تحصل الشركات على أيّ مقابل أو منفعة مباشرة كالسلع والخدمات عند دفعها الحصة؛ فغلة الاستقطاع المالي محل الدراسة مخصصة لتمويل أهداف المؤسسة؛ لذا فالنفع الذي يعود به نشاط المؤسسة لا يخص الشركات الدافعة للضريبة، وقد لا تستفيد منه أصلاً، بل هو نفع عام يعود على المجتمع كله نتيجة دعم البحث العلمي؛ لذا قد تنعدم العلاقة التبادلية بين حصة المؤسسة المدفوعة من قبل الشركات المساهمة وبين أيّ نفع خاص يعود عليها، وهو ما يعدّ إحدى الخصائص المميزة للضريبة.

وبمقارنة غرض حصيله الحصة - وهو تمويل نشاطات المؤسسة - مع بعض القوانين الضريبية التي أُشيرَ إليها؛ نجد أنّ غرض تحقيق النفع العامّ مشترك في هذه القوانين؛ فالضريبة الواردة بقانون دعم العمالة الوطنية أقرت لتمويل مشروع «دعم وتشجيع العمالة الوطنية للعمل في القطاع الخاص»، عن طريق تقريب فوارق المرتبات وتأهيل الكوادر الوطنية وتدريبها<sup>(85)</sup>. أمّا اللائحة التنفيذية لقانون الزكاة فحدّدت النفقات العامة التي تُصرف عليها الضريبة، المتمثلة في خدمات الأمن والدفاع، والخدمات الصحية، والإعلامية، والإسكانية، والكهرباء والماء<sup>(86)</sup>. ولذا تتشابه أهداف الضرائب المفروضة وفقاً لقانوني دعم العمالة الوطنية والزكاة مع هدف حصة المؤسسة، وهو تحقيق النفع العام.

#### 4- حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي تتشابه مع الضريبة في مراعاتها للمقدرة التكلفة للممولين

سبق للباحثة أن بيّنت أنّ المقدرة التكلفة تُقاس بالنظر إلى أموال الشخص، فكلما زاد ثراؤه زاد إسهامه في تمويل النفقات العامة. وأحد أساليب تطبيق مبدأ القدرة على الدفع هو فرض ضريبة على الدخل، واستقطاع جزء منه، بما يعادل نسبة أو معدلاً نسبياً، وهو ما يؤدي إلى زيادة الضريبة الواجب دفعها كلما زاد الدخل، حتى مع ثبات المعدل؛ فتكون تضحية أصحاب الدخل الأعلى بدخلهم أكبر من أصحاب الدخل المتوسطة والمحدودة. وهذا الأسلوب أسلوباً فريداً تتميز به الضريبة دون الرسم والثلث اللذين يتحدّدان بمبلغ نقديّ مقطوع.

وبالرجوع إلى حصة المؤسسة نجد أنها اتبعت أسلوب فرض الاستقطاع بمعدل نسبيّ، بالنظر إلى الأرباح السنوية، وهو ما يعدّ ترجمةً لفكرة القدرة على الدفع؛ فالنصّ

(85) انظر المادة (12) من القانون رقم 19 لسنة 2000 بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية.

(86) المادة (19) من القواعد والتعليمات التنفيذية للقانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة.

محلُّ الدراسة يُلزم الشركات المساهمة بدفع ما يعادل 1% من أرباحها السنويَّة للشركات المساهمة، وهو ما يعبر عن فكرة مبدأ القدرة على الدفع.

وقد طبَّقت قوانين الضريبة على الشركات في دولة الكويت مبدأً فرَض الضريبة وفقاً للمقدرة التكليفية بطريقة الضريبة القيميَّة، أي بفرض ضريبة بنسبة معيَّنة من الدخل؛ فنجد أنَّ ضريبة الدخل تفرض ضريبة بنسبة 15% من أرباح الشركات الأجنبية السنوية<sup>(87)</sup>. كما تُفرض الضريبة على الشركات بنسبة 2.5% من أرباح الشركات الكويتية المساهمة العامة<sup>(88)</sup>، ويفرض قانون الزكاة ضريبة بنسبة 1% من صافي أرباح الشركات الكويتية المساهمة العامة والمقفلة<sup>(89)</sup>؛ لذا فتطبيق مبدأ القدرة على الدفع، من خلال النظر إلى أموال دافع الضريبة - دخل الشركات في حالتنا - موجودٌ في حصة المؤسسة والقوانين الضريبية المشار إليها على حدِّ سواء.

ختاماً تتشابه حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي مع جميع العناصر الفريدة المميِّزة للضريبة، كما يتشابه تنظيمها الفني - إلى حدِّ كبير - مع التنظيم الفني للضريبة المفروضة في قانون دعم العمالة الوطنية وقانون الزكاة، وتحديدًا في أنَّ جميع هذه التشريعات فرَضت تكليفاً سنوياً على صافي أرباح الشركات المساهمة، وحددت معدّل الضريبة بنسبة معيَّنة، وتأسيساً على جميع الدلالات السابقة ترى الباحثة إمكان عدّ حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي ضريبة على دخل الشركات المساهمة.

(87) المادة (1) من مرسوم ضريبة الدخل رقم 3 لسنة 1955 المعدل بالقانون رقم 2 لسنة 2008.

(88) المادة (12) من القانون رقم 19 لسنة 2000 بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية.

(89) المادة (1) من القانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة.

## المطلب الثاني

### الشبهات الدستورية التي تثيرها الضريبة المفروضة

#### لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي

انتهينا في المطلب الأول إلى رجوح تكييف حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي على أنها ضريبة. وقد أولى الدستور اهتماماً بالغاً بالشؤون المالية؛ فأفرد لها فرعاً كاملاً من الباب الرابع الذي يتضمّن المبادئ الدستورية المتعلقة بتنظيم الضريبة والميزانية في عدد من مواده، ومن هذه المبادئ مبدأ قانونية الضريبة الذي يقصد به عدم جواز فرض الضريبة العامة إلا بقانون<sup>(90)</sup>. كما تضمّن الدستور بعض مبادئ الميزانية المعروفة فقهاً كمبدأ وحدة الميزانية، ومبدأ سنوية الميزانية، وعمومية الميزانية، ومبدأ شيوع الميزانية<sup>(91)</sup>.

وسيقصر الحديث، في هذا المطلب، على مناقشة مبدأ قانونية الضريبة، ومبدأ شيوع الميزانية تبعاً في الفرعين الأول والثاني؛ نظراً إلى ما يثيره تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات الأخير، وفرض ضريبة عامة تثار من خلالها من شبهات تتعارض مع هذه المبادئ الدستورية.

## الفرع الأول

### شبهة التعارض مع مبدأ قانونية الضريبة

ستتناول الباحثة، في هذا الفرع، مفهوم مبدأ قانونية الضريبة، ومبرراته، ونطاقه، وفقاً للمستقر عليه فقهاً وقضاً، وأخيراً مدى توافق فرض الضريبة باللائحة التنفيذية لقانون الشركات مع الدستور.

بنتج الأساس التاريخي لمبدأ قانونية الضريبة يتبين أنّ أول مصدر مكتوب له كان في وثيقة الماغنا كارتا Magna Carta (الميثاق العظيم) التي أصدرها ملك إنجلترا في العام 1215، ثم توالى إعلانات حقوق الإنسان والديساتير الوطنية على النص عليه وإقراره<sup>(92)</sup>.

(90) المادة (134) من الدستور الكويتي.

(91) المادتان (140) و(141) من الدستور الكويتي.

(92) للاستزادة حول الأصل التاريخي، راجع: عبدالباسط علي جاسم ونعم أحمد محمد، مرجع سابق، 257-259. خديجة بوطيل، مبادئ دستورية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وفق التعديل الدستوري لسنة 2020، الدراسات القانونية المقارنة، جامعة حسينية بن بوعلوي، الشلف، الجزائر، مج7، ع1، السنة 2021، ص 441 و442.

ويُقصد بمبدأ قانونية الضريبة العامة أن الأداة القانونية لفرض الضريبة تكون بقانون صادر من السلطة التشريعية؛ فإذا فُرضت الضريبة بأداة أقل من القانون فهي ضريبة أقرت بمخالفة الدستور<sup>(93)</sup>؛ فالقانون مصدر التزام الخاضعين للضريبة بدفعها، ولا يجوز أن يستند إلزامهم على قرارات أو لوائح صادرة من السلطة التنفيذية<sup>(94)</sup>. ولا يقتصر نطاق المبدأ على فرض الضريبة؛ بل يشمل أيضاً تعديل الضريبة وإلغاءها، فكل ذلك يجب أن يتم بقانون بالمعنى الضيق، أي بتشريع صادر من السلطة التشريعية المنتخبة<sup>(95)</sup>.

ويعد مبدأ قانونية الضريبة من أهم الضمانات الدستورية الموضوعية في المجال الضريبي، وهو مبدأ مستقر عليه في الدساتير الحديثة، بل إن البعض يؤكد أن هذا المبدأ مبدأ فوق دستوري بطبيعته، ويُعمل به، ولو لم ينص عليه في الدستور<sup>(96)</sup>؛ فالضريبة تُفرض بقانون، ولا يجوز أن تُفرض بأداة أدنى من القانون، وهو ما تواتت عليه أحكام المحاكم الدستورية في كثير من الدول<sup>(97)</sup>، ويجد هذا المبدأ تبريره في أنه يُعد ضماناً دستورية جوهرياً لحماية حقوق الممولين، وحماية الخزانة العامة، على حد سواء<sup>(98)</sup>.

فيمثل المبدأ حماية لحقوق الدولة من تدخل السلطة التنفيذية للإعفاء أو إلغاء ضريبة معينة، وبالتالي إلغاء إيراد أساسي من الإيرادات العامة<sup>(99)</sup>، كما يحمي هذا المبدأ حقوق المكلفين؛ فالضريبة - في حقيقتها - تمثل اعتداءً على الحق في الملكية الذي أولته الدساتير عناية فائقة؛ لذا كان من اللازم أن يكون تنظيم الضريبة بقانون من ممثلي الشعب لحمايتهم<sup>(100)</sup>؛ لذا يعد المبدأ ضماناً ضد اعتداء السلطة التنفيذية على اختصاص السلطة

Messaoud Saoudi, The Historical Principle of Consent to Tax is The Basis of The Sovereign State Legitimacy, Kilaw Journal, Kuwait International Law School, Vol.10, Special Supplement, Iss.10, Nov.2021, pp.94-95.

(93) خديجة بوطبل، مرجع سابق، ص 441.

(94) عباس الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، ط 1، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016، ص 30-31.

(95) أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، ط 1، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2012، ص 49-50.

(96) المرجع السابق، ص 53-54.

(97) انظر مثلاً: علي عبدالهادي حميد، مرجع سابق، ص 616-617. عباس الفحل، مرجع سابق، ص 89.

(98) وليد محمد الشناوي، مرجع سابق، ص 446.

(99) انظر: عامر عياش عبد وأحمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، مج 13، ع 49، السنة 2011، ص 227.

(100) علي عبدالهادي حميد، مرجع سابق، ص 616-617.

التشريعية الأصل في فرض الضرائب<sup>(101)</sup>.

وهنا يُثار سؤالان عن مضمون المبدأ فقهاً وقضاً: ما التنظيم الفني أو عناصر الضريبة التي يجب أن تُقرَّ بقانون حتى تكون الضريبة مُقرَّرة بما يتوافق مع مبدأ قانونية الضريبة؟ وما اختصاص السلطة التنفيذية في المجال الضريبي، وفقاً لأحكام المحكمة الدستورية في دولة الكويت؟

وإجابة هذين السؤالين المستحقين تكمن في أن معظم الفقه يذهب إلى أن المقصود بإنشاء الضريبة بقانون هو أن يُحدِّد القانون القواعد الفنية للضريبة كافة؛ كوعاء الضريبة، وفئة دافعيها، والمعدل، وطرائق الجباية بقانون، فلا يُترك تقدير هذه القواعد الفنية للسلطة التنفيذية<sup>(102)</sup>؛ فالقانون يجب أن يُحدِّد نوع الضريبة، وسعرها، وطريقة تحصيلها؛ فالبرلمان عند فرضه الضريبة يجب أن يُجيب عن الأسئلة التالية: علام تُفرض الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة)؟ ومن دافع الضريبة (فئة المكلفين)؟ وكيف تُحصَّل الضريبة (طرائق تحصيلها)<sup>(103)</sup>. وهذا ما يميِّز الضريبة عن غيرها من التكاليف المالية العامة، مثل الرسوم العامة التي يجوز فرضها بناءً على قانون، وهو ما يعني جواز أن تتدخل السلطة التنفيذية لفرض الرسوم، وتحديد قيمتها، والخدمات التي يُدفع الرسم مقابل التمتع بها، والفئة المكلفة بدفع الرسم.

فالفقه يؤكد أن القانون يجب أن يحدِّد نوع الضريبة، ومقدارها، وفئة دافعيها، ووعاءها، وطرائق تحصيلها، حتى يمكن القول بأنَّ ضريبة ما فرضت بقانون<sup>(104)</sup>. فيرتكز مبدأ قانونية الضريبة على أساسين، أولهما: ضرورة تدخل السلطة التشريعية لإقرار الضرائب؛ فهي صاحبة الاختصاص الأصلي. وثانيهما: عدم جواز ترك سلطة تقديرية واسعة للسلطة التنفيذية في المجال الضريبي<sup>(105)</sup>. وينبني على ذلك ضرورة تدخل المشرع لتحديد وعاء الضريبة - أي المادة التي تُفرض عليها الضريبة - ومعدلها، وطرائق تحصيلها<sup>(106)</sup>. أمَّا دور السلطة التنفيذية فينحصر في تنفيذ القوانين الضريبية الصادرة عن البرلمان، من دون أن يكون لها أن تختار وعاءً ضريبياً غير الذي اختاره المشرع تتوسَّع في فرضه على فئة جديدة.

(101) عامر عياش عبد وأحمد خلف حسين، مرجع سابق، ص226. محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، 1999، ص9. جميل عبدالرحمن صابوني، مرجع سابق، ص477.

(102) وليد محمد الشناوي، مرجع سابق، ص456. عباس الفحل، مرجع سابق، ص89.

(103) المرجعين السابقين، الصفحتين ذاتهما.

(104) أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص51-52.

(105) وليد محمد الشناوي، مرجع سابق، ص447.

(106) المرجع السابق، ص449.

أما فيما يتعلق بنطاق مبدأ قانونية الضريبة بتوزيع الاختصاص بين المشرع والسلطة التنفيذية في المجال الضريبي؛ فنجد أن الدساتير حول العالم، وإن كانت تتفق في النص صراحة على مبدأ قانونية الضريبة؛ إلا أنها تختلف في النص على نطاق اختصاصات المشرع، فعلى سبيل المثال؛ نجد أن الدستور الفرنسي ينص على أن تحديد وعاء الضريبة، وسعرها، وطرائق تحصيلها، ويترتب على ذلك اختصاص السلطة اللائحية بما دون ذلك<sup>(107)</sup>.

أما الدستوران المصري والكويتي فلا يحددان نطاق اختصاص المشرع، وإنما ينصان على مبدأ شرعية الضريبة بالصورة العامة، فينص الدستور الكويتي على أن «إنشاء الضرائب العامة، وتعديلها، وإلغائها لا يكون إلا بقانون»<sup>(108)</sup>. وعلى الرغم من الاختلاف في النص على تحديد اختصاص المشرع بين الدستور الفرنسي والكويتي فإن الفقه يؤكد أن «هذا الاختلاف ظاهري وليس حقيقياً؛ لأننا لا نكون بصدد «فريضة ضريبية» إلا إذا توافرت لها العناصر الثلاثة السابقة، وهي: الوعاء، والسعر، وطرائق التحصيل؛ لذلك استقر الفقه والقضاء على ضرورة تدخل المشرع لتنظيم هذه العناصر الثلاثة»<sup>(109)</sup>. لذا لا يجوز دستورياً أن يترك تنظيم هذه العناصر الأساسية للوائح، ويقصر دور السلطة التشريعية على تفصيل الأحكام الواردة في القانون بغية تنفيذها<sup>(110)</sup>.

وهو ما أكدته المحكمة الدستورية العليا المصرية، فعلى الرغم من أن النص في الدساتير المصرية يشبه نظيره في الدستور الكويتي؛ فلا ينص الدستور على موضوعات معينة يختص المشرع بها في المجال الضريبي، فإن المحكمة الدستورية العليا في مصر فسرت نطاق تدخل المشرع في المجال الضريبي بعدد من أحكامها، من مثل نصها «أن المقرر في قضاء هذه المحكمة أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة؛ إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد وعائها، وأسس تقديرها، وبيان مبلغها، والمتزمين بأدائها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادُمها، وما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضاً عليها، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها، وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة، عدا الإعفاء منها؛ إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون»<sup>(111)</sup>.

(107) محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 69.

(108) المادة (134) من الدستور الكويتي.

(109) محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 12-13.

(110) المرجع السابق،، ص 49-51.

(111) انظر مثلاً: حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر، دستورية، الدعوى 9، السنة 24، 2007. وكذلك حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر، دستورية، الدعوى 250، السنة 23، 2004. وأيضاً حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر، دستورية، الدعوى 53، السنة 19، 2020.

أما بالنسبة إلى معدل الضريبة، فنجد اختلافاً في توجه التشريعات المقارنة؛ فبينما تؤكد المحكمة الدستورية العليا في مصر ضرورة تحديد المشرع سعر الضريبة، فإن المجلس الدستوري في فرنسا يُبيح تفويض المشرع السلطة التنفيذية لتحديد سعر الضريبة، بعد تحديد قواعد خاصة بتحديد المعدل<sup>(112)</sup>.

أما في دولة الكويت فنجد أن نطاق مبدأ قانونية الضريبة - وفقاً للمستقر في قضاء المحكمة الدستورية - يختلف قليلاً؛ فقد سبق أن نظرت المحكمة الدستورية في عدد من الطعون حول مدى موافقة الضريبة المفروضة وفقاً لقانوني الزكاة ودعم العمالة الوطنية للمادة (134) من الدستور. وقد أكدت المحكمة، في عدد من أحكامها، أن المقصود بإنشاء الضريبة بقانون أن للمشرع - بسلطته التقديرية - فرض الضريبة؛ بحيث يحدد هو الخاضعين للضريبة، والوعاء المفروضة عليه الضريبة، فيضحي فرضها متوافقاً مع المادة (134).

وتحديداً فيما يتعلق بنطاق المبدأ، فإن المحكمة تقرُّ «أن مفاد نص المادة (134) من الدستور أن إنشاء الضرائب العامة لا يكون إلا بقانون، وللمشرع، وفقاً لسلطته التقديرية، تحديد الملزم أصلاً بها، ممن تتوافر بالنسبة إليه الواقعة المنشئة لها، كما أن الضريبة العامة يقوم التماثل فيما بين الممولين بصددها - المخاطبين بها - على وحدة تطبيقها عليهم؛ مما مؤداه تكافؤ الممولين في الخضوع لها دون تمييز، وسريانها بالتالي كلما توافر مناطها، والتي يمثل عنصرها في المال المحمل بعبئها، والمتخذ وعاءً لها، ثم وجود علاقة بين هذا المال وشخص الممول الخاضع لها، ليكون اجتماع هذين العنصرين معاً مظهرًا للالتزام بها»<sup>(113)</sup>؛ ولذا فقد استقرَّ قضاء المحكمة على أن المشرع متى ما فرض الضريبة وحدد فئتها ووعاءها، وجعل مقدار الضريبة مرتبطاً بوعائها، فسيكون فرض الضريبة - في هذه الحالة - متفقاً مع المادة (134) من الدستور.

وتؤيد فتاوى إدارة الفتوى والتشريع في دولة الكويت موقف المحكمة؛ فقد أكدت مبدأ قانونية الضريبة في إحدى فتاواها، وجاء فيها ما نصه: «إن القانون هو الذي يبيِّن

(112) وليد محمد الشناوي، مرجع سابق، ص 471.

(113) حكم المحكمة الدستورية الكويتية، دستورية، الدعوى 25، 2012، فيما يتعلق بدستورية الفقرة الأولى من المادة (12) من قانون رقم 19 لسنة 2000، في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية. وكذلك حكم المحكمة الدستورية الكويتية، الدعوى 6، 2014، فيما يتعلق بدستورية المادتين (6) و(12) من القانون رقم 19 لسنة 2000 في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية، وقرار وزير المالية رقم 24 لسنة 2006 بشأن قواعد تحصيل الضريبة المقررة بذلك القانون. وأيضاً حكم المحكمة الدستورية الكويتية، الدعوى 11، 2013، فيما يتعلق بدستورية نص المادة الأولى من القانون رقم 46 لسنة 2006 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة.

حدود العلاقة بين الملتمزم بالضريبة من ناحية، والدولة التي تفرضها من ناحية أخرى، سواءً في مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها، أو الأموال التي تسري عليها الضريبة، وشروط تحصيلها، وكيفية تحديد وعائها، وأحوال الإعفاء منها، والجزاء الذي يترتب على مخالفة أحكامها»<sup>(114)</sup>.

ولم تُلغ المحكمة الدستورية الكويتية دور السلطة التنفيذية في المجال الضريبي، بل أكدت المحكمة الدستورية اختصاص اللوائح في تنظيم أحكام الضريبة، بما لا يُعدّل أو يُعفي من أحكامها؛ فالمحكمة تقرّر - في أحد أحكامها - أن «الدستور، وإن كان قد أعلّى من شأن الضريبة العامّة، وقدّر أهمّيّتها، بالنظر إلى خطورة الآثار التي ترتّبها، نص في المادة (134) منه على أن «إنشاء الضرائب العامّة وتعديلها وإلغائها لا يكون إلاّ بقانون، ولا يُعفى أحدٌ من أدائها كلّها أو بعضها في غير الأحوال المبينة بالقانون ...»، بما مؤداه أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامّة؛ فتتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، إلاّ أنّه لم يمنع صدور مراسيم من السلطة التنفيذية تفصّل ما ورد إجمالاً في هذا القانون، بما ليس فيه تعديل أو تعطيل له، أو إعفاء من تنفيذه، مادامت لا تتجاوز الحدود التي وضعها ذلك القانون»<sup>(115)</sup>.

لذا يقتصر دور اللوائح على بيان ما ورد في القوانين المتعلقة بالضريبة، من دون أن يكون للوائح أي تعديل على تلك القوانين، ومن باب أولى استحداث فرض ضريبيّ غير منصوص عليها في القانون، ويتّضح أن الحكم المتعلق بحدود اللوائح التنفيذية للقوانين الضريبية التي استقر عليها قضاء المحكمة ما هو إلاّ ترديدٌ لحدود اللوائح التنفيذية بشكل عامّ الواردة بالمادة (72) من الدستور للكويتي»<sup>(116)</sup>.

وبتطبيق ما سبق على موضوع هذا البحث؛ أي الضريبة المفروضة باللائحة التنفيذية لقانون الشركات، أو ما يمكن تسميته ضريبة حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، تجد الباحثة أنّ هناك شبهة تعارض واضحة بين هذه الضريبة ومبدأ قانونية الضريبة، وفقاً للمادة (134) من الدستور.

ولعلّ من المفيد، في هذا الموضوع، التأكيد أنّ مبدأ قانونية الضريبة يسري في مواجهة أي تكليف عامّ يعدّ في حقيقته ضريبة، ولو لم يُسمّ ضريبة، فكثيراً ما يخلط

(114) إدارة الفتوى والتشريع، قطاع الفتوى، الفتوى رقم 2005/42/2-5583، دولة الكويت (2005/12/24).

(115) المحكمة الدستورية الكويتية، دعوى دستورية، مقيدة رقم 22، لسنة 2015، بتاريخ: (2016/5/11).

(116) تنص المادة (72) من الدستور الكويتي على أنه «يضع الأمير، بمراسيم، اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما لا يتضمّن تعديلاً فيها أو تعطيلاً لها أو إعفاءً من تنفيذها. ويجوز أن يعين القانون أداة أدنى من المرسوم لإصدار اللوائح اللازمة لتنفيذه».



غير المختصين بين الضريبة وغيرها من التكاليف العامة؛ فيسمى تكليف ما بالرسم، بينما يُصنّف فنياً من المختصين في علم المالية العامة تحت مسمى الضريبة؛ ففي هذه الحال يجب أن يصدر هذا التكليف بقانون؛ فالعبرة بالالتزام بمبدأ قانونية الضريبة هي بمضمون التكليف فنياً لا بمسماه<sup>(117)</sup>؛ لذا ينطبق مبدأ قانونية الضريبة على ضريبة حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي.

أمّا بخصوص شبهة التعارض الجدّية التي تثيرها ضريبة حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي؛ فقد تبين أنّ هناك شبهة مخالفة مبدأ قانونية الضريبة، من حيث مضمونه وتوزيع الاختصاص بين السلطة التشريعية والتنفيذية في المجال الضريبي؛ فبالنسبة إلى مضمون المبدأ فقد انتهت الباحثة إلى أنّ المحكمة الدستورية الكويتية استقرت على وجوب أن ينظم القانون في صلبه فئة دافعي الضريبة ووعاءها، ويُستنتج من ذلك عدم جواز أن يعهد القانون إلى اللائحة التنفيذية بالتنظيم الفني لهذه العناصر في أيّ حال من الأحوال.

وبتطبيق ذلك على حصة المؤسسة تجد الباحثة أنّ هذه الحصة لم تُفرض بقانون، بل فُرِضت باللائحة التنفيذية لقانون الشركات؛ فأساس الالتزام بدفع الضريبة هو النصّ الوارد في اللائحة التنفيذية الذي يُلزم الشركات بأن تقطع نسبة 1% من أرباحها السنوية الصافية لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي؛ فقد استحدثت اللائحة التنفيذية نصّاً لا يجد له أساساً في قانون الشركات، أو في أيّ قانون آخر. وبالرجوع إلى قوانين الشركات السابقة قبل إلغائها، والصادرة في عامي 1960 و2012 وتعديلاتها، وقانون الشركات الحالي الصادر في العام 2016؛ تُبين مراجعة جميع هذه القوانين أنّها قد خلت من ذكر حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، أو إلزام الشركات بدفعها، فلم ينظم موضوع هذه الفريضة بهذه القوانين بأيّ صورة لا من خلال النصّ على وعاء الضريبة، أو تحديد فئة الملزمين بدفعها، أو معدلها، بل استحدثت التنظيم الفني للضريبة كاملاً عبر اللائحة التنفيذية للقانون.

بل إنّ الرجوع إلى النصّ محلّ الدراسة، من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات، يؤكّد عدم وجود قانون صادر ينظم مسبقاً هذه الفريضة؛ فتنصّ اللائحة التنفيذية على «1- يجب أن تتضمن ميزانية الشركة المساهمة بنداً يقضي باحتساب نسبة 1% من الأرباح السنوية الصافية للشركة لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وفقاً للمرسوم الأميري الصادر في تاريخ 12 ديسمبر 1976م بالاعتراف بالشخصية المعنوية لمؤسسة

(117) عامر عياش عبد وأحمد خلف حسين، مرجع سابق، ص 229.

الكويت للتقدم العلمي»<sup>(118)</sup>؛ فقد ذكر النص أن هذه الحصّة تستند إلى المرسوم الأميري، وهذا غير دقيق من وجهين: أمّا الوجه الأوّل فهو أنّ هذا المرسوم لم يذكر الحصّة أصلاً، ولم يتضمّن الإشارة إلى موارد المؤسّسة الماليّة، بل تكوّن من مادّتين فقط، حيث اعترف بالشخصيّة المعنويّة للمؤسّسة في المادة الأولى، بينما نصّت المادة الثانية على مباشرة المؤسّسة نشاطها وفقاً لسند إنشائها، كما سبق أن بيّنت الباحثة في الفرع الأوّل من المطلب الأوّل. أمّا حصّة المؤسّسة فهي منصوصٌ عليها في المادة السادسة من سند إنشاء المؤسّسة.

وهناك فرقٌ بين سند إنشاء المؤسّسة الذي يعدّ في حقيقته عقداً وقعت عليه الشركات المؤسّسة لمؤسّسة الكويت للتقدم العلمي، ووثق في إدارة التسجيل العقاري، وبين المرسوم الأميري الذي اعترف بالشخصيّة المعنويّة لمؤسّسة الكويت للتقدم العلمي.

أمّا الوجه الثاني فيمكن في أنّه، حتى لو افترضت سلامة ما جاء باللائحة التنفيذية، وتأسيس هذه الحصّة على المرسوم الأميري - وهو افتراضٌ ينافي صحيح القانون - فهذا المرسوم لا يعدّ قانوناً صادراً من البرلمان، ولا يجوز أن ينظم ضريبةً عامّةً. والحقيقة أنّه بتتبّع أساس هذا التكليف فقد ورد في سند إنشاء المؤسّسة الذي يعدّ عقداً أطرافه أشخاص القانون الخاصّ، ويمثّل نظام المؤسّسة الأساسي، ولا يعدّ قانوناً، ونظراً إلى خلوّ القوانين السارية من التنظيم الفنيّ لحصّة المؤسّسة، بالإضافة إلى عدم جواز الاستناد على المرسوم الأميري، ولا على سند إنشاء المؤسّسة لتأسيس فرض الضريبة عبر اللائحة التنفيذية؛ فإنّه يتّضح أنّ هناك شبهةً مخالفةً للمادة (134) من الدستور.

وبالإضافة إلى ما سبق فهناك شبهةً مخالفةً لمبدأ قانونيّة الضريبة من حيث توزيع الاختصاص بين السلطة التشريعيّة والتنفيذيّة في القوانين الضريبيّة، وتثير في الوقت نفسه شبهةً مخالفةً للمادة (72) من الدستور التي تنظم اللوائح التنفيذية بصورة عامّة، فقد استُحدثت اللائحة التنفيذية للتنظيم الفنيّ للضريبة من دون أن يكون هناك أساسٌ لهذا الحكم بالقانون، وسبق أن أكّدت المحكمة الدستوريّة الكويتية أنّ اللوائح التنفيذية يجب ألا تعدّل القانون بإضافة أحكام موضوعيّة غير واردة بالقانون<sup>(119)</sup>؛ فقد سبق للمحكمة أن بيّنت أنّ «الدستور ترك للسلطة التنفيذية حقّ إصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ

(118) اللائحة التنفيذية للقانون رقم 1 لسنة 2016 بإصدار قانون الشركات وتعديلاته، دولة الكويت، وزارة التجارة والصناعة، 287، 2016، المادة (124) مكرر، قرار وزاري بتعديل القرار الوزاري رقم 287 لسنة 2016 بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم 1 لسنة 2016 بإصدار قانون الشركات، دولة الكويت، وزارة التجارة والصناعة، 184، 2022.

(119) محمود السيد، الرقابة على دستوريّة اللوائح: دراسة مقارنة بين مصر وفرنسا والكويت، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص 198-211.

القانونين، وبيان التفاصيل التي لم تتعرض لها السلطة التشريعية، لكنه يشترط في تلك اللوائح ألا يرد فيها ما يخالف أو يعدل نصوص القوانين التي صدرت تنفيذاً لها، أو يعفي من تنفيذها»<sup>(120)</sup>.

وتعدُّ اللائحة معدلةً للقانون إذا نصت على التزام جديد لم ينص عليه القانون<sup>(121)</sup>؛ لذا فاستحداث ضريبة حصّة المؤسسة من دون أن يكون لهذا الحكم أصل في القانون يعدُّ مخالفةً لقواعد توزيع الاختصاص بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية الواردة في الدستور؛ لذا، وتأسيساً على ما سبق، تستنتج الباحثة أن هناك شبهات جدية تتعلق بمبدأ قانونية الضريبة الواردة في المادة (134) من الدستور تثيرها ضريبة حصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي.

## الفرع الثاني

### شبهة التعارض مع مبدأ شيوع الميزانية

نتطرق، في هذا الفرع ابتداءً، للتعريف بمبدأ عدم جواز تخصيص الإيرادات العامة المعروف بمبدأ شيوع الميزانية، ومبرراته، وأساسه الدستوري في دولة الكويت، ولاستثناءاته، وأخيراً مدى توافق تخصيص حصيلة الضريبة لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي، والنص على هذا التخصيص باللائحة التنفيذية لقانون الشركات، مع المادة (141) من الدستور.

يقصد بقاعدة شيوع الميزانية وجوب إنفاق الإيرادات العامة بكل أنواعها على النفقات العامة جميعها، من دون تخصيص إيراد معين لنفقة معينة، فلا يجوز أصلاً أن توجه حصيلة إيراد معين لتغطية نفقة معينة<sup>(122)</sup>؛ فعلى سبيل المثال لا يجوز تخصيص إيرادات ضريبة القيمة المضافة لإنفاقها على مصروفات هيئة الضرائب، كما لا يجوز تخصيص إيرادات الرسوم العامة الجمركية، على سبيل المثال، لتمويل نفقات بناء ميناء جديد كقاعدة<sup>(123)</sup>.

(120) المحكمة الدستورية الكويتية، دستوري، الحكم رقم 1 لسنة 1979 بشأن المادة (2) من قرار وزير التجارة والصناعة رقم 52 لسنة 1974، الصادر بتاريخ 12/05/1979 م.

(121) خليفة الحميدة، القانون الدستوري الكويتي، ط2، مطابع دار القبس، دولة الكويت، 2021، ص453-457.

(122) أعاد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط9، دار الثقافة للنشر، عمان - الأردن، 2015، ص113. محمد إبراهيم الشافعي، مرجع سابق، ص284.

(123) للاستزادة، انظر: عبد النبي اضريف، مبادئ الميزانية على ضوء مشروع القانون التنظيمي للمالية الجديد، المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، ع11، السنة 2015، ص54-55. إيمان عباس، أسانيد الرقابة المالية البرلمانية وتعزيزها في مصر والكويت، مجلة الدراسات القانونية، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، مج55، ع2، السنة 2022، ص835.

فوفقاً لهذه القاعدة يجب أن تُجَبَى الإيرادات العامّة على اختلاف مصادرها، ثم بعد ذلك يُعاد توزيعها وإنفاقها على النفقات العامّة من دون تحديد لوجه إنفاق معين<sup>(124)</sup>؛ فيجب أن تُحصَلَ جميع الإيرادات العامّة، وتودّع في الخزانة العامّة، ثم تُنفق على جميع أنواع النفقات العامّة على حدّ سواء<sup>(125)</sup>؛ فأيرادات الدولة يُنظر إليها على أنها وحدة واحدة، وتُنفق على كلّ النفقات العامّة<sup>(126)</sup>. ويعبّر البعض عن هذا المبدأ بقوله إن: «إجمالي إيرادات الموازنة يجب أن تشكل مجموعاً مشتركاً يخدم - من دون تفرقة - في تغطية مجموع النفقات العامّة»<sup>(127)</sup>. وينبثق هذا المبدأ من مبدأ عموميّة الميزانيّة الذي يعني أن تُردّ جميع الإيرادات العامّة والنفقات العامّة في الميزانيّة، من دون إجراء مقاصّة بينها<sup>(128)</sup>.

ويستند هذا المبدأ إلى عدد من المبررات؛ فمن جهة نجد أن تخصيص حصيلة ضريبة ما للإنفاق على مرفق معين يحول دون الاستخدام الأمثل للإيرادات العامّة، ويتعارض مع ترشيد الإنفاق العامّ؛ فقد تفوق ما يحتاج إليه هذا المرفق من مصروفات، وهو ما يشجّع على التبذير، ويؤدّي إلى سوء توزيع الإيرادات العامّة بين الجهات الحكوميّة، أو قد يحدث العكس عندما تكون مصروفات المرفق أكثر من الإيرادات، وهو ما يؤثر سلباً على جودة تنفيذ المشاريع وسير المرفق العامّ عموماً، لعدم كفاية الإيرادات<sup>(129)</sup>. وبالإضافة إلى ذلك فإن تخصيص الإيرادات، خاصّة المتأتية من الضريبة، لمنفعة فئة معيّنة قد يدفع دافعي الضريبة إلى التهرّب من دفع الضريبة إذا لم يكونوا من ضمن الفئة المستفيدة<sup>(130)</sup>. وأخيراً، قد يؤدّي تخصيص الإيرادات إلى تشجيع المطالبات الشعبيّة لتخصيص إيرادات معيّنة لمصلحة فئات سياسيّة أو اجتماعيّة متنفذة<sup>(131)</sup>.

(124) عباس مفرج، المحددات القانونية للاستثناءات على قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العراق، مج 11، ع 2، السنة 2021، ص 91. خالد شواني، حدود رقابة القضاء الدستوري على قانون الموازنة العامة، ط 1، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2022، ص 131.

(125) عبيد الحجازي، أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، ط 3، أكاديمية شرطة دبي، الإمارات، 2008، ص 321.

(126) يحيى محمد علي الطياري، رقابة السلطة التشريعية على الموازنة العامة للدولة، ط 1، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، 2019، ص 70.

(127) السيد عطية عبدالواحد، مرجع سابق، ص 286.

(128) محمد الحسيني، الاختصاص المالي للسلطة التشريعية، ط 1، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016، ص 252.

(129) عبيد الحجازي، مرجع سابق، ص 321. محمد الحسيني، مرجع سابق، ص 253-254.

(130) ((عبيد الحجازي، مرجع سابق، ص 321. يحيى محمد علي الطياري، مرجع سابق، ص 66-67.

(131) خالد الخطيب وأحمد شامية، مرجع سابق، ص 291-292. راجع: زينب عوض الله، مرجع سابق، ص 257-260.

وقد وُجِّهت انتقاداتٌ عديدة لمبدأ عدم جواز تخصيص الإيرادات العامة، منها عدم مسايرة هذه القاعدة لتطور وظائف الدولة التي امتدَّت لتقديم كثيرٍ من الخدمات غير التقليدية، وتحصيل رسوم مقابلها، ويتوقَّع المستفيدون الاستفادة من هذه الرسوم لتطوير هذه الخدمات على سبيل المثال<sup>(132)</sup>، وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الحافز لدى مقدِّمي الخدمات لزيادة كفاءة الخدمة المقدَّمة بسبب عدم تخصيص إيراداتها لصرفها على المرفق المنتج لهذه الإيرادات<sup>(133)</sup>؛ لذا أجازت بعض الدول الخروج عن قاعدة الشيوخ بقيودٍ مختلفة؛ فنجد أن بعض الدول اشترطت صدور قرارٍ من رئيس الجمهورية لتخصيص الإيرادات، مثل مصر، بينما تطلب بعض الدول صدور قانونٍ لتخصيص الإيرادات<sup>(134)</sup>.

وفي دولة الكويت يتمتع مبدأ شيوخ الميزانية بقيمة دستوريةٍ بسبب النصِّ عليه صراحةً بالدستور<sup>(135)</sup>؛ فتنص المادة (141) من الدستور على أنه: «لا يجوز تخصيص أيِّ إيرادٍ من الإيرادات العامة لوجهٍ معينٍ من وجوه الصرف إلا بقانون»<sup>(136)</sup>، فتحظر هذه المادة أصلاً إجراءً مقابلاً بين إيرادٍ معينٍ لنفقةٍ معينة؛ فالنفقات العامة يجب أن تُمولَّ من الإيرادات العامة جميعها دون تخصيص<sup>(137)</sup>، وهو ما يترتب عليه عدم جواز تخصيص إيرادٍ عامٍّ كالضريبة لنفقةٍ عامةٍ أصلاً، إلا أن الدستور أجاز استثناءً تخصيص الإيرادات العامة لنفقةٍ معينةٍ على أن يتمَّ بقانونٍ صادرٍ من البرلمان<sup>(138)</sup>؛ لذا يمثل هذا المبدأ قييداً على الحكومة التي لا يجوز لها أن تُخصِّص الإيرادات العامة بقراراتٍ إداريةٍ.

ويُعدُّ هذا المبدأ هو الوجه الآخر من مبدأ المساواة أمام الضريبة، ففرض الضريبة يفترض خضوع الجميع للضريبة، كل وفق مقدرته التكليفية، وهو ما يترتب عليه ضرورة أن يستفيد الجميع من النفقات العامة الناتجة من إعادة توزيع حصيلة الضريبة، وبسبب هذا الارتباط النظري بين مبدأ المساواة أمام الضريبة ومبدأ شيوخ الضريبة، نجد أن البعض يرى أن مبدأ الشيوخ يطبَّق على الإيرادات الضريبية فقط، دون غيرها

(132) خالد الخطيب وأحمد شامية، مرجع سابق، ص 293.

(133) المرجع السابق. السيد عطية عبدالواحد، مرجع سابق، ص 286.

(134) للاستزادة حول مبدأ شيوخ الميزانية واستثناءاته في القوانين المقارنة، انظر: محمد عبداللطيف، الأسس الدستورية لقوانين الميزانية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، 2007، ص 180-184. السيد عطية عبدالواحد، مرجع سابق، ص 286-288. عبد النبي اضريف، مرجع سابق، ص 54-55.

(135) إبراهيم الحمود، مالية الدولة: دراسة تأصيلية في فقه المالية العامة، مرجع سابق، ص 587-594.

(136) المادة (141) من الدستور الكويتي.

(137) محمد عبداللطيف، الأسس الدستورية لقوانين الميزانية، مرجع سابق، ص 180.

(138) المرجع السابق، الصفحة ذاتها.

من الإيرادات التي يجوز أن تخصص لتمويل نفقات معينة<sup>(139)</sup>. إلا أن هذا الرأي لا يمكن التسليم به في دولة الكويت؛ بسبب صراحة النص وعموميته، وشمول حظر التخصيص لجميع الإيرادات العامة، من دون تحديد الإيرادات الضريبية على وجه الخصوص.

وقد صدرت فعلاً قوانين في دولة الكويت تسمح بتخصيص إيرادات معينة لنفقة معينة، ومثال ذلك القانون بشأن احتياطي الأجيال القادمة، حيث سمح القانون بتخصيص نسبة من الإيرادات العامة لفتح حساب خاص، وتكوين احتياطي بديل للثروة النفطية يُسمى «احتياطي الأجيال القادمة»، على أن تستثمر وزارة المالية هذه المبالغ وتودع عوائدها الاستثمارية في صندوق الأجيال القادمة<sup>(140)</sup>.

ومثال آخر نجده في قانون دعم العمالة الوطنية، وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية الذي منح أصحاب المهن والحرف والعاملين أيضاً علاوة اجتماعية وعلاوة أولاد، كما قرّر القانون منح بدل بطالة للعاطلين عن العمل من الكويتيين<sup>(141)</sup>. وقد أقر القانون ضريبة بنسبة 2.5% على صافي أرباح الشركات الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية لتمويل النفقات العامة المتحصلة عن تطبيق هذا القانون<sup>(142)</sup>، أي أن الإيرادات الضريبية المتحصلة من هذه الضريبة مخصصة لتمويل النفقات المصاحبة لتطبيق أحكام القانون المشار إليه، وقد نصّ قانون دعم العمالة الوطنية على أن تُدرج الإيرادات والنفقات المتحصلة من تنفيذ القانون في الميزانية العامة للدولة<sup>(143)</sup>.

بتطبيق مبدأ شيوع الميزانية على موضوع هذا البحث، نجد أن هناك شبهة مخالفة للمادة (141) من الدستور؛ بسبب تخصيص الإيرادات الضريبية المتحصلة من حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، عبر اللائحة التنفيذية عوضاً عن النصّ على ذلك صراحة في القانون؛ فاللائحة التنفيذية لقانون الشركات، بعد أن ألزمت إلزاماً غير مباشر باستقطاع نسبة 1% من الأرباح السنوية الصافية للشركات المساهمة، أكدت صراحة أن هذه النسبة لمصلحة المؤسسة، وأوجبت توريد هذا الاستقطاع للمؤسسة؛ فاللائحة تنصّ على: «1- يجب أن تتضمن ميزانية الشركة المساهمة بنداً يقضي باحتساب نسبة

(139) المرجع السابق، الصفحة ذاتها.

(140) انظر المرسوم بقانون رقم 106 لسنة 1976 في شأن احتياطي الأجيال القادمة قبل تعديله، الكويت اليوم، مج23، ع1113.

(141) المادتان (3) و(4) من القانون رقم 19 لسنة 2000 في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية.

(142) المادتان (1) و(12) من القانون رقم 19 لسنة 2000 في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية.

(143) المادة (13) من القانون رقم 19 لسنة 2000 في شأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية.

1% من الأرباح السنوية الصافية للشركة لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وفقاً للمرسوم الأميري الصادر بتاريخ 12 ديسمبر 1976م، بالاعتراف بالشخصية المعنوية لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي. 2- تُقتطع النسبة المنصوص عليها في الفقرة السابقة سنوياً وتُورَد للمؤسسة»<sup>(144)</sup>.

والسؤال هنا: ما المقصود بلفظ لـ «مصلحة» المؤسسة؟ ومن الذي سيوردها للمؤسسة؟ ظاهر النص يوحي بأن المقصود بلفظ لـ «مصلحة» مؤسسة هو المعنى نفسه المقصود عند استخدام لفظ «التخصيص»؛ فالمقصود هنا أن حصيلة هذا الاستقطاع مخصصة لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي، وأن تقوم الشركات باستقطاع هذه النسبة وتوريدها مباشرة للمؤسسة.

والسبب في اعتناق هذا التفسير يرجع إلى الآتي:

1- أن النص لم يحدّد الجهة الحكومية المسؤولة عن اقتطاع المبلغ، وهذا على خلاف الوضع في القوانين التي تحمّل الغير التزامات مالية لمصلحة الخزنة العامة التي تنص صراحة على اختصاص جهة حكومية بتحصيل المبالغ لمصلحة الخزنة العامة؛ فينص قانون الزكاة - على سبيل المثال - على أن «تتولى وزارة المالية تحصيل [الضريبة]... لمصلحة الخزنة العامة للدولة بالكيفية التي ينظمها هذا القانون»<sup>(145)</sup>. والأمر نفسه ينطبق على قانون ضريبة الدخل، فينص القانون على أنه «على المدير أن يتولى إدارة وتنفيذ هذا المرسوم. وعليه تحصيل ضرائب الدخل المستحقة، ويدفعها رأساً إلى الحاكم»<sup>(146)</sup>. وإن كان النص السابق قد صيغ بألفاظ غير دارجة في الوقت الحالي، بسبب صدوره في خمسينيات القرن الماضي، فإن المفهوم المطبق واقعاً أن وزارة المالية تحصل ضريبة الدخل لمصلحة الخزنة العامة؛ لذا فعدم ورود جهة حكومية تستقطع ضريبة حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي يوحي بأنها مخصصة لمصلحة المؤسسة، وأن الشركات تورّد هذا المبلغ دون دخوله الخزنة العامة، بناءً على الالتزام الوارد باللائحة.

(144) المادة (124) مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 1 لسنة 2016 بإصدار قانون الشركات وتعديلاته. وانظر كذلك: قراراً وزارياً بتعديل القرار الوزاري رقم 287 لسنة 2016 بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم 1 لسنة 2016 بإصدار قانون الشركات.

(145) المادة (2) من القانون رقم 46 لسنة 2016 في شأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة.

(146) المادة (10) من المرسوم رقم 3 لسنة 1955 بشأن ضريبة الدخل في دولة الكويت المعدل بالقانون رقم 2 لسنة 2008.

2- أن نص اللائحة التنفيذية جاء أصلاً ليُلزِمَ الشركات بمضمون ما جاء في سند إنشاء المؤسسة الذي بوصفه عقداً ينفذه أطرافه بشخصهم أو من ينوب عنهم؛ فالشركات كانت تدفع طواعيةً الحصة للمؤسسة، واستمر تنفيذ الالتزام العقدي بالأسلوب نفسه بعد صدور اللائحة؛ لذا قد يُفهم من النص أن المبلغ المستقطع يُخصَّص لمصلحة المؤسسة، ويُدفع مباشرةً من الشركات.

وبفرض صحة ما انتهت إليه الباحثة من تخصيص هذا الاستقطاع لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي، فتكون اللائحة قد خالفت مبدأ شيوع الميزانية؛ فمصدر هذا التخصيص هو اللائحة التي ألزمت الشركات بالتزام غير مباشر يتعلق باستقطاع نسبة من الأرباح السنوية، وتخصيص الحصيلة لمصلحة المؤسسة وتوريدها لها، وهو ما يعني أن هذه الضريبة لن تُحصّلها الدولة، ولن تُودع في الخزنة العامة لتنفق على جميع أنواع النفقات العامة، بل ستُخصَّص مباشرةً للمؤسسة من دون أن تدخل الخزنة العامة؛ فالشركات تورّد الحصة للمؤسسة، وسبق للباحثة أن بيّنت أن هذا النص لم يرد في القانون، بل إن أساسه هو اللائحة التنفيذية لقانون الشركات، وهو ما يعني أن تخصيص الإيراد الضريبي لدعم البحث العلمي - وهو أحد أنواع النفقات العامة - جاء بناءً على نصّ لائحِيّ، وهو ما يخالف مبدأ شيوع الميزانية الذي يُجيز استثناءً تخصيص حصيلة إيراد معين لمصلحة نفقة معينة، بشرط أن يكون هذا التخصيص بقانون صادرًا من السلطة التشريعية، وهو ما لم يحدث بالنسبة إلى حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي؛ لذا فهناك شبهة عدم دستورية جديّة يثيرها تخصيص حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، عبر اللائحة التنفيذية لقانون الشركات.



## الخاتمة

استعرضت الباحثة، في هذه الدراسة، قاعدة قانونية الضريبة، ومبدأ شيوع الميزانية بوصفهما الضوابط الدستورية لفرض الضرائب العامة، وتخصيص الإيرادات العامة، وذلك بتطبيق هذه الضوابط على الاقتطاع الإجباري المفروض بنسبة 1% من الأرباح السنوية على الشركات المساهمة، بموجب اللائحة التنفيذية لقانون الشركات، وتوريده لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي.

وقد تطرقت الدراسة، في المطلب الأول، إلى التكييف القانوني للاقتطاع المفروض لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي؛ فاستعرضت في الفرع الأول الطبيعة القانونية لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي ومواردها المالية، أما الفرع الثاني فخصص لبيان الطبيعة القانونية للاقتطاع المفروض لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي.

كما ناقشت الدراسة الشبهات الدستورية التي تُثيرها الضريبة المفروضة لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي في المطلب الثاني، وتحديدًا شبهة التعارض مع مبدأ قانونية الضريبة، وشبهة التعارض مع مبدأ شيوع الميزانية في الفرعين الأول والثاني على التوالي.

### أولاً: النتائج

- 1- تُعدُّ مؤسسة الكويت للتقدم العلمي جهةً أهليةً غير حكوميةً تهدف إلى دعم النشاط البحثي، بمبادرةٍ من القطاع الخاص.
- 2- كانت الشركات المساهمة -قبل تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات- تدفع حصة المؤسسة، إما تنفيذًا لالتزاماتها العقدية، بموجب سند إنشاء المؤسسة، وإما تطوعاً؛ حيث أسهمت كثير من الشركات غير الموقعة بتمويل المؤسسة إيماناً منها بأهمية دور المؤسسة في المجتمع.
- 3- بتحليل خصائص حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي -المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية، ومقارنتها بالخصائص المميزة للضريبة والقوانين الضريبية المطبقة في دولة الكويت- انتهت الدراسة إلى ترجيح تكييف حصة المؤسسة على أنها ضريبة بسبب التشابه بينها وبين العناصر المميزة للضريبة، وهي: الجبرية، والنهائية، وعدم وجود مقابل خاص مباشر يعود على دافعها بالرفع، وأخذها بعين الاعتبار ثراء دافعها، بالإضافة إلى تشابه التنظيم الفني لحصة المؤسسة، وتحديدًا فيما يتعلق بوعائها ومعدّلها مع القوانين الضريبية في الكويت.

## ثانياً: التوصيات

توصي الباحثة بضرورة إعادة النظر في ضريبة حصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، على النحو التالي:

1- إعادة تنظيمها بقانون يحدّد التنظيم الفنيّ فيما يتعلّق بوعاء الضريبة، ومعدّلها، وطريقة تحصيلها، والظن عليها تحديداً مفصّلاً بما يتوافق مع مبدأ قانونية الضريبة، وفقاً للمادة (134) من الدستور. وإن كان ذلك ممكناً التطبيق، من خلال النصّ على هذه الفريضة في قانون منفصل، فإنّه من الأفضل إعادة النظر في جميع الفرائض الضريبية المفروضة على الشركات المساهمة، وضمّها بقانون واحد؛ بحيث تُوحّد جهة تحصيلها وإجراءاتها، وطريقة الامتثال الضريبيّ لها؛ ممّا يقلّل تكلفة الامتثال للممولّ.

2- ضرورة احترام مبدأ شيوع الميزانية، والنص على تخصيص حصّة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي بقانون صادر من البرلمان، بما يتوافق مع أحكام المادة (141) من الدستور.

## قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

### 1- الكتب

– إبراهيم الحمود

- التشريع الضريبي الكويتي، ط2، دون ناشر، دولة الكويت، 2019.
- مالىة الدولة: دراسة تأصيلية في فقه المالىة العامة، ط8، مؤسسة دار الكتب، دولة الكويت، 2020.
- أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، ط1، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2012.
- أعاد القيسي، المالىة العامة والتشريع الضريبي، ط9، دار الثقافة للنشر، عمان – الأردن، 2015.
- جورجى شفيق ساري وفواز الجدعي وخالد الحربي، الوسيط في قواعد وأحكام القانون الإداري، ط1، دون ناشر، دولة الكويت، 2021.
- زينب عوض الله، مبادئ المالىة العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2022.
- محمد الحسيني، الاختصاص المالي للسلطة التشريعية، ط1، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016.
- يحيى محمد علي الطياري، رقابة السلطة التشريعية على الموازنة العامة للدولة، ط1، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، 2019.
- محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، 1999.
- محمد عبداللطيف، الأسس الدستورية لقوانين الميزانية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، 1999.
- محمود السيد، الرقابة على دستورية اللوائح: دراسة مقارنة بين مصر وفرنسا والكويت، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011.
- محمود سلامة وحسين نصار ومحسن كامل، المدونة في الضرائب الشاملة ومشكلاتها العملية، ج3، مطبعة الشرق الأوسط للإصدارات القانونية، القاهرة، 2017.

- السيد عطية عبدالواحد، المالية العامة والتشريع المالي، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2012.
- عباس الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، ط1، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016.
- عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، ط1، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2015.
- عبدالحميد البعلي ووائل الراشد، الزكاة والضريبة، ط1، مطبعة السيوف الذهبية، دولة الكويت، 2006.
- عبدالله الرميضي وخليفة الحميدة، القانون الإداري: المرفق العام - الضبط الإداري، ط1، دون ناشر، دولة الكويت، 2021.
- عبید الحجازي، أصول علم المالية العامة والتشريع المالي، ط3، أكاديمية شرطة دبي، الإمارات، 2008.
- خالد أمين وحامد الطحلة، النظم الضريبية دراسة مقارنة، ط1، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2015.
- خالد شواني، حدود رقابة القضاء الدستوري على قانون الموازنة العامة، ط1، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2022.
- خالد الخطيب وأحمد شامية، أسس المالية العامة، ط4، دار وائل، عمان - الأردن، 2012.
- خليفة الحميدة، القانون الدستوري الكويتي، ط2، مطابع دار القبس، دولة الكويت، 2021.

## 2- البحوث العلمية

- إيمان عباس، أسانيد الرقابة المالية البرلمانية وتعزيزها في مصر والكويت، مجلة الدراسات القانونية، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، مصر، مج55، ع2، السنة 2022.
- جابر محجوب، أثر العقد فيما بين طرفيه وبالنسبة إلى الغير - العقد بين مبدأ النسبية وقاعدة الحجية: دراسة مقارنة بين القانونين الفرنسي والمصري، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مج95، ع2، السنة 2022.

- جميل عبدالرحمن صابوني، إشكالية تمييز الرسم عن الضريبة بين القانون والتطبيق - دراسة تحليلية، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية، سورية، مج1، ع3، السنة 2021.
- هادي عطية الهلالي وميثم حنظل شريف، تفعيل الردع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، مجلة كلية القانون، جامعة النهرين، العراق، مج9، ع2، السنة 2007.
- وليد محمد الشناوي، الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب: دراسة تأصيلية تحليلية مقارنة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، مج1، ع65، السنة 2018.
- طارق كاظم عجيل، مسؤولية الغير عن الإخلال بالعقد، مجلة القانون للبحوث القانونية، جامعة ذي قار، العراق، ع8، السنة 2014.
- يوسف عفوري، تقييم النظام الضريبي المغربي في ضوء العدالة الضريبية، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، عدد خاص، 2020.
- محمد إبراهيم الشافعي:
  - الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية في دولة الإمارات العربية المتحدة: دراسة تطبيقية على إمارة دبي، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مج59، ع1، السنة 2017.
  - القواعد الأساسية للميزانية العامة في ضوء التشريعات الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة الشريعة والقانون، كلية القانون، جامعة الإمارات، مج32، ع75، السنة 2018.
- مصطفى السيد الحسيني عامر، العدالة الضريبية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، المجلة القانونية، كلية الحقوق، جامعة القاهرة (فرع الخرطوم)، مج6، ع3، السنة 2019.
- نور عاكف الدباس، إشكالية تطبيق مبدأ العدالة الضريبية في النظام القانوني الأردني بين النصوص التشريعية والواقع العملي، مجلة العلوم القانونية والسياسية، الجمعية العلمية للبحوث والدراسات الاستراتيجية، بغداد، مج25، ع4، السنة 2020.

- سعد خضير عباس الرهيمي ويوسف نعمة جعاز، التنظيم القانوني لحقوق المكلف اتجاه الإدارة الضريبية: دراسة مقارنة، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، جامعة بابل، العراق، مج9، ع2، 2017.
- عامر عياش عبد وأحمد خلف حسين، دستورية الضرائب في العراق، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، مج13، ع49، السنة 2011.
- عباس مفرج، المحددات القانونية للاستثناءات على قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العراق، مج11، ع2، السنة 2021.
- عبدالباسط علي جاسم ونعم أحمد محمد، مشروعية الضريبة: دراسة قانونية مقارنة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العراق، مج14، ع3، السنة 2007.
- عبد النبي اضريف، مبادئ الميزانية على ضوء مشروع القانون التنظيمي للمالية الجديد، المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، ع11، السنة 2015.
- عبدالرؤوف أحمد الكساسبة، مدى تحقق العدالة الدستورية في قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 34 لسنة 2014، المجلة الأردنية في القانون والعلوم السياسية، جامعة مؤتة، مج10، ع4، السنة 2018.
- علي عبدالهادي حميد، الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية في إطار وعاء الضريبة وهدفها، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، جامعة ذي قار، العراق، ع22، السنة 2021.
- خديجة بوطبل، مبادئ دستورية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وفق التعديل الدستوري لسنة 2020، الدراسات القانونية المقارنة، جامعة حسينية بن بوعلی، الشلف، الجزائر، مج7، ع1، السنة 2021.

### 3- مقالات صحافية

- أماني البداح، تاريخ مؤسسة الكويت للتقدم العلمي بين ريادة المؤسسين وتأخر الإدارة الحكومية، جريدة الجريدة، عدد الأحد (21 فبراير 2021)، منشور على الرابط التالي: <https://www.aljarida.com/articles/1613837077375600800>

### 4- مواقع إلكترونية

- الموقع الإلكتروني لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي: <https://www.kfas.org/ar>

- غرفة التجارة والصناعة، دور غرفة تجارة وصناعة الكويت في إنشاء مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، (منشور بموقع الغرفة) [https://webservices.ekcci.org/kw/docfiles/website/CMS/24\\_0\\_2011\\_14\\_55\\_35\\_DOC.pdf](https://webservices.ekcci.org/kw/docfiles/website/CMS/24_0_2011_14_55_35_DOC.pdf)
- خطاب مؤسسة الكويت للتقدم العلمي الموجّه لوزارة التجارة، «بالقانون .. لا يُوجد ما يلزم الشركات بدفع حصة «التقدم العلمي»، جريدة الراي الكويتية، (31 أكتوبر 2017).
- وكالة الأنباء الكويتية (كونا) «وزارة التجارة تصدر نشرة تتضمن تعليمات بقوانين إدارة الشركات المساهمة»، الكويت، (18 نوفمبر 2002) <https://www.kuna.net.kw/ArticleDetails.aspx?id=1299114&language=ar>

### ثانياً: باللغة الأجنبية

- Adam Smith, Wealth of the Nations, 1776.
- Benjamin Franklin's last great quote and the Constitution, (Blog Post) (November 13, 2023) available at <https://constitutioncenter.org/blog/benjamin-franklins-last-great-quote-and-the-constitution>
- Crespo C., 'The «ability to pay" as a fundamental right: rethinking the foundations of tax law', in Mexican Law Review, vol. 3, n. 1, 2010
- David HyMan, Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy, 2014.
- Frans Vanistendael, Legal Framework for Taxation in Tax Law Design and Drafting, IMF – USA, 1996.
- Liam B. Murphy and Thomas Nage, The Myth of Ownership: Taxes and Justice, Oxford Press, UK, 2003.
- Messaoud Saoudi, The Historical Principle of Consent to Tax is The Basis of The Sovereign State Legitimacy, Kilaw Journal, Kuwait International Law School, Vol.10, Special Supplement, Iss.10, Nov.2021.
- Pasquale Pistone et al., Fundamentals of Taxation, IBFD, Amsterdam, 2019.

- Paul Downing, User Charges, Impact, and Service Charges, in Handbook on Taxation, Marcel Dekker, USA, 1999.
- Stephanie Hunter McMahon, Principles of Tax Policy, 2<sup>nd</sup> Edition, West Academic, USA, 2017.
- Vito Tanzi, Public Finance, Edward Elgar, USA, 2020.



## المحتوى

الصفحة	الموضوع
53	الملخص
55	المقدمة
59	المطلب الأول: التكييف القانوني للاقتطاع المفروض لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي
59	الفرع الأول: الطبيعة القانونية لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي ومواردها المالية
60	أولاً: طبيعة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي
62	ثانياً: الأساس القانوني للالتزام بدفع حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي
67	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للاقتطاع المفروض لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي
68	أولاً: الإطار النظري للضريبة
74	ثانياً: التكييف القانوني لحصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي بعد تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الشركات
79	المطلب الثاني: الشبهات الدستورية التي تثيرها الضريبة المفروضة لمصلحة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي
79	الفرع الأول: شبهة التعارض مع مبدأ قانونية الضريبة
87	الفرع الثاني: شبهة التعارض مع مبدأ شيوع الميزانية
93	الخاتمة
95	قائمة المراجع

