مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة
اسم الكاتب: دريد عيسى ابراهيم
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/532
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 10:00 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

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

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة

دريد عيسى ابراهيم
جامعة الانبار / كلية القانون والعلوم السياسية
طالب ماجستير

Abstract

This research examines the most important points relating to tax treatment under the principle of equality before the tax, it shall identify the research nature of this treatment through the concept of legal centers in the original scope of the public or the exception to this principle

It also examines research nature of the exception and determine what is justified under the principle of equality before the tax together with the credentials, and an exception is justified as a departure from this equality, through what we put the standards can be measured by the nature of the tax treatment under the principle of equality before the tax is .

المستخلص

يدرس هذا البحث أهم النقاط المتعلقة بالمعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، إذ يتولى البحث تحديد هذه طبيعة هذه المعاملة من خلال مفهوم المراكز القانونية في نطاق الأصل العام أو الاستثناء لهذا المبدأ،

كما يدرس البحث طبيعة الاستثناء وتحديد ما يعد مبرراً في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة مع بيان مسوغاته، وما يعد استثناء غير مسوغ يعد خروجا على هذه المساواة، من خلال ما سنضعه من معايير خاصة يمكن أن تقاس بها طبيعة المعاملة الضريبية ضمن مبدأ المساواة أمام الضريبة.

المقدمة

ان المساواة في نطاق الضريبية نوعان، الأول هو المساواة المالية والذي لا يتحقق من خلال مطالبة جميع الأشخاص بمبلغ ضريبي واحد، بل من خلال مطالبة كل مكلف بما يتناسب ومقدرته المالية، ويتحقق ذلك من خلال فرض ضريبة عامة على الدخل أو فرض

ضريبة تصاعدية[1]، وذلك من شانه تحقيق العدالة الضريبية.

والنوع الثاني هو المساواة أمام الضريبة قانوناً فإنها حتماً تختلف عن المساواة المالية سابقا، فالمقصود بالمساواة أمام الضريبة من الوجهة القانونية هو عدم جواز النص في القانون الضريبي على أي تمييز بين الأشخاص في مجال الضريبة، وان على المشرع مراعاة مبدأ المساواة في مضمون القانون الضريبي عند سنه كما تراعي الإدارة الضريبية والقضاء هذا المبدأ عن تطبيقه[2].

وإذا كانت المساواة أمام الضريبة تقتضي إذاً عدم جواز النص في القانون الضريبي على أي تمييز بين الأشخاص في مجال الضريبة[3]، إلا أن هذا لا يعني بالضرورة اعتبار وحدة المعاملة للمراكز المتماثلة دليلا لتحقيق المساواة أمام الضريبة، لان المساواة أمام الضريبة لا تنفي إمكانية التمييز بين فئات المكلفين[4].

ومن هنا فان المساواة أمام الضريبة لا تفترض وحدة النظام، أي خضوع جميع المكلفين لنظام ضريبي واحد[5]، وإنما يخضع لنظام ضريبي واحد من تماثلت مراكزهم القانونية[6]، لأن هذه المساواة لا تتضاد مع تعدد الأنظمة الضريبية بما يحقق العدالة من خلال تقسيم المكلفين إلى فئات بشان فرض الضريبة عليهم.

وإذا أردنا وضع تعريفٍ للمساواة أمام الضريبة قانوناً، فنقول إن تعامل قواعد القانون الضريبي في الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها جميع المكلفين ذوي المراكز القانونية المتماثلة بمعاملة واحدة أو العكس بالعكس، دونما تمييز أو تحكم سوى ما يتعلق بغايات الهدف من القانون والمصلحة العامة وصولا إلى تحقيق العدالة الضريبية باعتبار إن هذه المساواة هي خط الشروع لبلوغ هذه العدالة.

ولهذا ستكون هذه المعاملة الضريبية التي يقرها القانون الضريبي هي محور البحث وعلى التفصيل الآتي:

المبحث الأول

مفهوم المراكز القانونية وتحديدها من حيث التماثل و الاختلاف

تعد المراكز القانونية الفكرة التي ينبني عليها مفهوم المساواة أمام الضريبة، فعن طريق هذا المراكز يمكن لنا إن نحدد الحالات التي تعتبر أصلا أو استثناءً ضمن المساواة أمام الضريبة، كما أنها أيضا تقودنا إلى تحديد طبيعة المعاملة الواجب إقرارها في إطار هذا المبدأ، ولهذا سوف نبحث في مفهوم هذه

المراكز في المطلب الأول، في حين يدور المطلب الثاني في تحديد معيار التماثل والاختلاف بين هذه المراكز، وعلى التفصيل الآتي:

المطلب الأول

مفهوم المراكز القانونية

المركز في اللغة هو الموضع، ومركز الرجل موضعه[٧]، أما اصطلاحا فان المركز القانوني يراد به الحالة التي يوجد فيها الشخص أمام القانون[٨]، أي مجموعة الحقوق والالتزامات التي يمكن إن يتمتع بها شخص معين استنادا للقانون[٩]، وتبدو هذه المراكز في قسمين اثنين:

أولا- مراكز قانونية عامة أو موضوعية[١٠].

ويقصد بها كل مركز يكون محتواه واحدا بالنسبة لطائفة معينة من الأشخاص، ومثال ذلك مركز المكلف الطبيعي في قانون ضريبة الدخل، حيث إن لكل مكلف طبيعي في هذا القانون حقوق والتزامات لا تختلف عن بقية المكلفين الطبيعيين، وكل مركز تنظيمي من الممكن تغييره تبعاً لمقتضيات المصلحة العامة، كحال المكلفين في القانون الضريبي[١١].

ثانيا- مراكز قانونية شخصية أو فردية.

ويراد بها تلك المراكز التي يتحدد محتواها بالنسبة لكل شخص بمعزل عن غيره، ولهذا فهي تختلف من شخص لآخر، ومثالها المركز القانوني لمكلف ما بعد تحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه[١٢]، ومرد ذلك الاختلاف إن القانون لا يمكن إن يحدد هذه المراكز مقدما بالنسبة لكل مكلف من حيث مقدار ما يلتزم به من مبلغ الضريبة[١٣].

والحقيقة إن مفهوم المراكز القانونية ليس بمفهوم سائب أو عائم ، وإنما هو على صلة وثيقة بمفهوم الأعمال القانونية[١٤]، حيث تعرف هذه الأعمال (بأنها التعبير عن إرادة مصدر العمل في إحداث اثر قانوني يترتب عليه إحداث تغيير في التنظيم القانوني القائم)، إذ يترتب على هذه الأعمال إحداث آثار قانونية تنعكس على المراكز القانونية، وتتحدد هذه الآثار بالنسبة للمراكز القانونية بحسب الأنواع الآتية التي تتحلل منها هذه الأعمال القانونية:

أولا-أعمال مشرعة(منظمة)[١٥].

وهي تعني كل عمل قانوني ينشئ أو يعدل أو يلغي مركزا قانونيا عاما ، أي هي كل عمل يتضمن قاعدة تنظيمية عامة وغير شخصية ، ومثالها القوانين والأنظمة والتعليمات.

ثانيا-أعمال شرطية.

وهي الأعمال التي تسند إلى شخص أو أشخاص معينين مراكز عامة أو موضوعية، حيث تعد مكملة للأعمال المشرعة، لان هذه الأخيرة تنشأ أو تعدل أو تلغي المراكز القانونية العامة، أما الأعمال الشرطية فإنها تمنح المراكز القانونية إلى الأشخاص[١٦]، ومثالها القرار الصادر بفرض الضريبة على المكلف، حيث يعتبر هذا القرار عملا شرطيا محتفظا بطبيعته هذه على الدوام[١٧] .

ثالثا–أعمال شخصية أو ذاتية.

وهي تتعلق بإنشاء مراكز قانونية شخصية، ومثالها حالة المتعاقدين في نطاق القانون الخاص، إذ هم يضمنون عقودهم ما يشاءون في حدود القانون فلا يمكن الإلغاء والتعديل هنا إلا برضا المتعاقدين معا[١٨] .

ونخلص من كل ذلك، بان الأعمال المشرعة تنشا أو تعدل أو تلغي المراكز القانونية، أما الأعمال الشرطية فهي التي تمنح الأشخاص تلك المراكز بمعنى إن المراكز القانونية العامة تظل شاغرة حتى تتدخل الأعمال الشرطية فتسند مركزا قانونيا لشخص ما[١٩]، فالمكلف لا يلتزم بمقتضى القانون الضريبي وحده بدين الضريبة، وإنما يلزم صدور قرار بفرض الضريبة[٢٠]، فيكون هذا القرار عملا شرطيا صرفا لنفاذ قانون الضريبة، فيلحق مكلف معين بذاته بمركز قانوني[٢١].

المطلب الثاني

معيار تحديد المراكز القانونية من حيث التماثل و الاختلاف

انتهينا فيما سبق من توضيح فكرة المراكز القانونية وكيف تنشا هذه المراكز وتسند إلى الأشخاص، غير إن ثمة سؤال يتبادر إلى الذهن في هذا الإطار على قدر من الأهمية في مجال المساواة أمام الضريبة بين المكلفين وهو على ماذا نستند في تحديد المراكز القانونية من حيث تماثلها أو اختلافها، وبصورة أدق كيف يمكن لنا إن نهتدي إلى إن المركز القانوني لمكلف ما يتماثل أو يختلف عن المركز القانوني لمكلف آخر؟ فكما هو َبينُ، إن مبدأ المساواة من المبادئ الأساسية التي تتعلق بالإنسان وهو ذو طبيعة مزدوجة موضوعية وذاتية، بحيث تنبثق من ثنايا هذه الازدواجية مسلمات الاختلاف في المراكز القانونية[٢٢].

والمشرع يضع شروطا موضوعية تتحدد بها المراكز القانونية التي يتساوى بها الأشخاص أمام القانون، فإذا ما توافرت هذه الشروط وجب إعمال المساواة بين من توفرت فيهم، ومن ثم فلا بد للمشرع إن هو أراد

التمييز بين الأشخاص المتساوين هنا أن يعمد إلى أسس موضوعية تبرر هذا التمييز أيضا[٢٣].

ويبدو المعيار المعتمد في تحديد المراكز القانونية من حيث التماثل والاختلاف محددا وفق شروط موضوعية تتوقف على طبيعة الحقوق والالتزامات لأطراف العلاقة القانونية[٢٤]، وفي هذا السياق تذهب المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى القول (إن كل تمييز لا يتصل بالشروط والأسس الموضوعية يعتبر منهيا عنه دستوريا)[٢٥].

وعلى هذا فان أهمية البحث في هذا النطاق تقتضي التوقف على طبيعة العلاقة القانونية التي تتحدد في ضوئها المراكز القانونية، والواضح في هذا الشأن إن هذه العلاقة تستند في طبيعتها أما إلى النظام القانوني الذي يخضع له الأشخاص أو إلى واقعة يرتب عليها القانون أثارا معينة[٢٦]، وهو ما سيكون مدار البحث في الفرعيين الآتيين:

الفرع الأول

النظام القانوني

يعرف النظام القانوني بمجموعة القواعد الدستورية والتشريعات العادية واللائحية ذات الصلة بالعلاقة القانونية، والتي تحدد الشروط الموضوعية التي تتماثل أو تختلف فيها المراكز القانونية، فيلزم – إن أراد المشرع أن يباين بين المراكز القانونية المتكافئة – أن يستند في ذلك إلى النظام القانوني الذي قامت في ظله العلاقة القانونية التي تخضع المكلف للضريبة، فيكون لذلك التباين ما يبرره خصوصا حينما يكون متفقاً مع الغاية المرتجاة من التشريع [٢٧]

ومن أمثلة التمايز في المراكز القانونية وفقا لاختلاف النظم القانونية التي تحكم كل منها، اختلاف الشخص الطبيعي عن الشخص المعنوي في المعاملة الضريبية، وذلك لاختلاف كل منهما وتمايزه عن الآخر سواء من جهة المواقع أو لتمايز الأنشطة التي يقوم بها كل منهما[٢٨]، فطبيعة وجود الشخص المعنوي المختلفة عن الشخص الطبيعي وخضوعه لنظام قانوني مختلف من حيث تنظيم نشاطه ونوعية هذه الأنشطة، كل ذلك يجعل الشخص المعنوي في مركز قانوني مختلف عن الشخص الطبيعي، وهو ما يبرر الاختلاف في المعاملة الضريبية بينهما .

الفرع الثاني

الواقعة التي يرتب عليها القانون أثراً

فنقصد بذلك الاختلاف في الوقائع ذات الأثر القانوني، ومثلها الاختلاف في كمية البضاعة أو نوعها[٢٩] كسبب يبرر الاختلاف

في المعاملة الضريبية في نطاق قانون الكمارك، أو اختلاف الموقع الجغرافي الذي يبرر التمايز بحيث تكون حصيلة الضريبة أوفر في مكان ما من غيره[٣٠]، كما هو الحال في حالة تقدير العقار الخاضع لضريبة العقار إذ يؤخذ بعين الاعتبار موقع العقار ومساحته عند التقدير[٣١]، ولذلك قد يكون هنالك عقاران بنفس المواصفات والحالة العمرانية وحتى المساحة إلا إن وقوعهما في مكانين مختلفين، فيكون احدهما في حدود العاصمة والآخر خارج هذه الحدود وهذا حتما يرتب أثرا في المعاملة، حيث إن تقدير العقار الأول وحصيلة الضريبة التي ستجبى منه، هي أكثر من العقار الثاني.

وقد قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر في هذا الإطار (إن المراكز القانونية التي يتعلق بها تطبيق المساواة أمام القانون هي تلك التي تتحدد في العناصر التي تُكَون كلا منها لا باعتبارها عناصر واقعية فحسب- بل بوصفها عناصر ادخلها المشرع في اعتباره مرتبا عليها أثرا قانونيا، فلا يكون ترابطها إلا منشئا لذلك المركز القانوني الذي يضمها)[٣٢].

ومما لا شك فيه إن هذه الواقعة يجب فيها إن تكون موجودة وصحيحة، فإذا كان من المفترض في التباين بين المراكز القانونية تغايرها ولو في بعض جوانبها، إلا أن التغاير المجرد لا يعتد به إلا إذا استند إلى واقعة صحيحة لا تتصادم مع الدستور والتشريعات الأخرى[٣٣].

وتذهب المحكمة الدستورية العليا في مصر أيضا بقولها (وحيث إن النص التشريعي المطعون فيه قد اخل كذلك بمبدأ المساواة والحماية المتكافئة المنصوص عليها في المادة (٤٠) من الدستور، ذلك انه خص الفئة التي تعلق بها مجال تطبيقه بمعاملة استثنائية لا تستند إلى أسس موضوعية جاوز بها ما تقتضيه الحماية المتكافئة بين المراكز المتماثلة، وهي معاملة رتبها على واقعة لا يقوم بها التباين بين مركزين قانونيين)[٣٤].

يترشح لنا من ذلك إن تحديد المراكز القانونية للمكلفين من حيث تماثلها أو اختلافها يقوم على هذه الأسس الموضوعية، لان تحديد التماثل والاختلاف بحد ذاته إنما هو أساس لحماية متكافئة للحقوق والالتزامات التي يحددها النظام القانوني الذي يخضع له كل مكلف، فلا يكون لنا إن نحدد تماثل أو اختلاف المراكز القانونية للمكلفين بما يتنافر مع طبيعة النظام القانوني والوقائع التي يرتب عليها القانون أثرا ما، ومن ثم فان المشرع الضريبي عند سنه للقوانين الضريبية يجب عليه إن يضع كل ذلك بالحسبان انه هو أراد

فعلا إن يقيم تلك القوانين على المساواة بين المكلفين.

المبحث الثاني

تحديد المعاملة الضريبية في إطار الأصل العام لمبدأ المساواة أمام الضريبة

بعد إن فرغنا من الحديث في مفهوم المراكز القانونية، وتوصلنا إلى المعيار الذي نحدد من خلاله تماثل أو اختلاف هذه المراكز، لابد لنا إن نحدد طبيعة المعاملة الضريبية الواجب تحقيقها بين هذه المراكز في إطار الأصل العام لمبدأ المساواة أمام الضريبة، وهي المعاملة المتماثلة بين المراكز القانونية المتماثلة، والمعاملة المختلفة بين المراكز المختلفة، وهو ما سيدور هذا المبحث حوله وعلى التفصيل الآتي:

المطلب الأول

المعاملة المتماثلة بين المراكز القانونية المتماثلة

تعد المعاملة الضريبية المتماثلة بين المراكز القانونية المتماثلة أصل في المساواة أمام الضريبة ويجب على المشرع مراعاة ذلك، وسوف نبحث في هذا المطلب مفهوم هذه المعاملة والتطبيقات الخاصة بإخلال المشرع بالمساواة هنا بين المكلفين في التشريعات المقارنة والتشريع الضريبي العراقي وعلى التقسيم الآتي:

الفرع الأول

مفهوم المعاملة المتماثلة بين المراكز المتماثلة

يسميها البعض بالمساواة الشكلية، وفيها تتساوى – بغير تمييز– المعاملة بين أصحاب المراكز المتماثلة[٣٥]، فلو إن القانون الضريبي مايز بين طائفتين من المكلفين انتظمتهم أسس موحدة تجعلهم يقفون على قدم المساواة، فان التفرقة بينهم بعد ذلك تؤدي إلى إهدار مبدأ المساواة أمام الضريبة عندما تكون هذه التفرقة قائمة على أسس غير موضوعية والتي سبق لنا تناولها، حيث يكون النظام القانوني وتكون الوقائع موحدة بالنسبة لهم.

وفي هذا السياق ثمة حكم لمحكمة القضاء الإداري في مصر قضى بأن التفرقة تكون معيبة وتخل تبعا لذلك بمبدأ المساواة حين يتم التمييز بين أفراد ينتمون إلى نفس الطائفة، أما التمييز بين طائفة وأخرى فانه لا يعد خروجا على مقتضى المساواة[٣٦].

بيد إن البعض من الفقه[٣٧] يرى إن مذهب محكمة القضاء الإداري في مصر غير دقيق على أساس وانه يفوت الاهتداء إلى معيار موضوعي يمكن الاستعانة به في مسالة التفريق

بين التمييز التشريعي والتصنيف التشريعي، حيث يراد بالأول إن يقوم المشرع بالتمييز بين المكلفين في مسالة الخضوع للقانون كله أو بعض أحكامه، بحيث يخالف المشرع هنا المساواة أمام الضريبة، لان الأصل في التمييز هو الخروج على هذه المساواة، بينما يقصد بالثاني إن يقسم المشرع المكلفين إلى فئات بشان فرض الضريبة عليهم بما يضمن حسن تطبيق القانون وتحقيق العدالة الضريبة، حتى وان كان هنالك ثمة اختلاف في المعاملة فانه يأتي ضمن إطار مبرر على مبدأ، فتكون مسالة التصنيف التشريعي غير مخلة بالمساواة أمام الضريبة[٣٨]، كما هو الحال في تقسيم المكلفين إلى شرائح في قانون ضريبة الدخل، أو تقسيم البضائع والمواد في قانون التعريفة الكمركية بما يتوافق مع السياسة الضريبية للبلد من اجل تطبيق قانون الكمارك، وكذلك تحديد أسعار ضريبية اقل على العقارات المؤجرة للسكن من تلك التي تستخدم لأغراض تجارية بهدف معالجة أزمة السكن.

وتأكيدا لذلك ذهبت المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى القول(ليس بصحيح القول بان كل تصنيف يعتبر منافيا لمبدأ المساواة، بل يتعين دوما إن ننظر إلى النصوص القانونية باعتبارها وسائل حددها المشرع لتحقيق أغراض يبتغيها، فلا يستقيم إعمال مبدأ المساواة أمام القانون إلا على ضوء مشروعيتها واتصال هذه الوسائل منطقيا بها، ولا يتصور بالتالي إن يكون التصنيف التشريعي منفصلا عن الأغراض التي يتغياها بل يرتبط جواز هذا التصنيف بالقيود التي يفرضها الدستور على هذه الأغراض وبوجود حد أدنى من التوافق بينها وبين طرائق تحقيقها، ويستحيل بالتالي إن يكون التقدير الموضوعي لمعقولية التصنيف التشريعي منفصلا كلية عن الأغراض النهائية للقانون)[٣٩].

ونخلص من هذا إلى ضرورة النظر في تقدير المشرع لأساس التصنيف، فنمعن في صور التقسيم ونرى فيما إذا كان هناك أساس معقول لها، وتترتب على الإجابة هنا نتيجة مفادها موافقة هذا التقسيم مع مبدأ المساواة من عدمها.

وينبني على ما تقدم إن المعاملة الضريبية الواحدة لابد وان تطال جميع المكلفين ذوي المراكز المتماثلة، بالنظر إلى المعيار الذي وضعناه سابقا لتحديد حالة التماثل هذه، فان كان تماثل هذه المراكز قائما على هذا المعيار كانت المعاملة الضريبية المتماثلة أمرا واجب التحقق وإلا كنا أمام استثناء مخل بالمساواة أمام الضريبة، وهو ما

سيتوضح لنا فيما يأتي عند البحث في التطبيقات الخاصة بهذا الجانب.

الفرع الثاني

تطبيقات الإخلال في إطار المعاملة المتماثلة

سوف نحاول هنا إيراد بعض التطبيقات التي انطوت على إخلال بمبدأ المساواة أمام الضريبة في التشريعات الضريبية المقارنة منها والعراقية وعلى النحو الآتي:

١- التشريع الفرنسي

يلحظ على التشريع الفرنسي بعض النصوص التي جاءت باستثناءات مخلة بالمساواة أمام الضريبة، ومن قبيل ذلك ما ورد بقانون الموازنة العامة لعام ١٩٩٧، حيث تضمن هذا القانون نصا يتعلق بالأُسر أُحادية الآباء، فقد وضع حدا أقصى للنفقات التي تخصم للطفل، إلا إن هذا الحد الأقصى يكون اكبر قليلا بالنسبة للأرامل عن المطلقين، وبعد موافقة البرلمان الفرنسي عليه فقد أحال بعض النواب هذا القانون على المجلس الدستوري للنظر في مدى موافقته للدستور من جهة المساواة بين المكلفين أمام الضريبة، إذ قرر هذا المجلس عدم دستورية هذا النص نظرا لأنه يعامل المكلف الأرمل معاملة مميزة عن المكلف المطلق أو الأعزب بالرغم من إن الأعباء العائلية المتعلقة بوجود الطفل متساوية هنا[٤٠]، حيث ونرى هنا ان التمييز بين المكلف الأرمل وبين المكلف المطلق لم يكن مبينا على أسس موضوعية، لان الأصل في نفقات الطفل لا تتغير بتغير الحالة الزوجية هنا.

كما أن المجلس الدستوري قد قضى أيضاً في عام ١٩٨٦ بعدم دستورية النص الذي كان يميز بين المكلفين فيما يتعلق بمدة أعادة النظر في فحص الإقرار، حيث كان هذا النص يشير إلى إن مدة إعادة النظر هي (سنتان)، بيد أن هذه المدة مقررة لأصحاب الدخول التي تتأتى من المرتبات والأجور، ولا يمتد هذا الحكم إلى صور الدخول الأخرى مهما كان مقدارها ضئيلا، إذ رأى المجلس الدستوري إن هذا النص يؤدي إلى تقرير معاملة مختلفة للمكلفين الذين يمكن أن يوجدوا في ظروف تكاد تكون متماثلة فيما يتعلق بممارسة مصلحة الضرائب حقها في إعادة النظر في فحص الإقرار، وان هذا يتضمن اعتداء على مبدأ المساواة[٤١].

٢- التشريع المصري

لقد تضمن التشريع المصري بعض النصوص القانونية التي تعد إخلالا بمبدأ المساواة أمام الضريبة، ومنها قانون الضريبة على مرتبات الموظفين المصريين العاملين في الخارج رقم (٢٢٩) لسنة ١٩٨٩ [٤٢].

يبدو لنا من الاطلاع على أحكام هذا القانون انه خاص بفرض ضريبة على مرتبات المصريين العاملين في الخارج، إذ نصت المادة الأولى منه على أن تفرض ضريبة على الأجور والمرتبات التي يتقاضاها عن عملهم المصريون العاملون بالدولة والقطاع العام والعاملون بتنظيم أو كادرات (كوادر) خاصة، الحاصلين على إعارة أو إجازة خاصة بدون مرتب للعمل في الخارج.

ولقد حددت المادة الثانية من هذا القانون قيمة الضريبة بحسب الدرجات الوظيفية، دون النظر في حقيقة الدخل الذي يتقاضونه من عملهم خارج مصر.

وقضت المحكمة الدستورية العليا هناك بعدم دستورية هذا القانون، حيث جاء في فحوى القرار بان القانون وفي تحديده للمخاطبين يدل على انه اقتصر على العاملين في الدولة والقطاع العام... ومن ناحية أخرى فانه لما كان هذا القانون حدد لكل درجة وظيفية ثابتة نص عليها في صلبه وكان الشاغلون لهذه الدرجة يتفاوتون فيما بينهم فيما يحصلون عليه من دخل لقاء عملهم في الخارج وكان هذا التباين في مقدار المال المحمل بالضريبة لازمه أن مراكزهم القانونية غير متماثلة بالنسبة إلى هذا القانون، فان إخضاعهم جميعا لضريبة واحدة ثابت مبلغها يعتبر كذلك مناهضا لمبدأ المساواة أمام الضريبة[٤٣].

وبعد فترة وجيزة من الحكم بعدم دستورية القانون رقم (٢٢٩) لسنة ١٩٨٩ صدر قانون آخر للضريبة على مرتبات المصريين العاملين في الخارج رقم (٢٠٨) لسنة ١٩٩٤ والذي يتضح لنا فيه إن المشرع المصري كان مصرا في شان فرض ضريبة على رواتب وأجور العاملين في الخارج ، ولا يبدو من خلال الاطلاع على قانون الجديد إن هذا المشرع قد تلافى عيوب القانون السابق، بل إن القانون الجديد ورث عيوب القانون القديم وزاد عليه في بعض المسائل[٤٤].

فالقانون الجديد نص على فرض الضريبة على العاملين في الخارج ممن يزاولون عملا لدى الغير يتوافر فيه عنصر التبعية، بمعنى أن العبرة بفرض الضريبة هي إن يكون المصري عاملا تابعا لدى الغير، فهذا القانون إن كان يخضع جميع المصريين بعكس القانون السابق بيد انه قد استثنى من أحكامه من يعمل على وجه الاستقلال كالخبراء والمستشارين الذين يعملون بصفة مستقلة غير تابعة[٤٥]، بل قد يفوق دخول هؤلاء الذي

استثناهم القانون دخول من يخضعون لحكمه.

فضلا عن إن هذا القانون استبعد أيضاً من نطاق الخضوع لأحكامه العاملين في الخارج والمهاجرين هجرة دائمية، فحيث أن فرض الضريبة يقوم هنا على معيار الرباطة السياسية (فكرة التبعية السياسية) فان هؤلاء المهاجرين هجرة دائمة مازالوا يحملون الجنسية المصرية ويتمتعون بحماية دولتهم الأمر الذي يجعلهم في هذا الشأن على قدم المساواة في تحمل نصيبهم من تمويل الخزانة العامة لوطنهم الأم، ومن ثم فان استثنائهم من حكم القانون يعد تمييزا تحكميا[٤٦].

٣- التشريع السعودي.

نجد إن نظام ضريبة الدخل للملكة العربية السعودية الصادر بالمرسوم رقم(٥٧٦) لسنة ١٣٧٦ هـ وفي المادة (١٠) منه حدد الشركات التي تسري عليها ضريبة أرباح الشركات وهي الشركات غير السعودية فقط، وكذلك حصص الشركاء غير السعوديين في الشركات السعودية، وهذا يعني خضوع الشركات الأجنبية لهذه الضريبة فقط، وان كان هناك شريك سعودي في شركة أجنبية فان الضريبة لا تفرض على حصته في هذه الشركة، مما يولد تمايزاً في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الوطنية والأجنبية واضطرابا في تطبيق القانون وفرض الضريبة، كما إن هذا الأمر يجد معارضة قوية في المجتمع الدولي وخاصة في المسائل الضريبية[٤٧].

ثم إن ذلك يخالف الأسس و القواعد الفنية للمعاملة الضريبية لشركات الأموال، وهي شركات تقوم على الاعتبار المالي، ولا تتأثر بشخصية الشركاء، كما إن ذمتها المالية مستقلة عن ذمة الأشخاص المكونين لها، ولهذا فان هذه الشركات ذات كيان قانوني مستقل، يخضع بهذه الصفة للضريبة أو أي تكليف مالي آخر[٤٨].

٤- التشريع الكويتي

ومن قبيل هذا الإخلال أيضا، ما تضمنه قانون ضريبة الدخل الكويتي رقم(٣) لسنة ١٩٥٥ النافذ من تمييز بلا مبرر بين الأشخاص الطبيعيين وبين الأشخاص المعنويين، ويظهر ذلك الأمر جليا في المادة الأولى منه، إذ تنص على (تفرض ضريبة دخل عن كل فترة خاضعة للضريبة...على كل مؤسسة أينما كان تأسيسها تزاول العمل أو التجارة في الكويت...)، فضريبة الدخل في القانون الكويتي تفرض فقط على الأشخاص المعنوية كقاعدة عامة دون الأشخاص الطبيعية التي تكون غير خاضعة.

ثم إن هذا القانون بعد ذلك يقيم تمييزا بين الأشخاص الطبيعيين ذاتهم فعلى الرغم من عدم خضوع هذه الأشخاص الطبيعية – المواطنة والأجنبية – للضريبة ابتداءً آلا إن هذا القانون عاد وفرض ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المتحقق من أرباح الحصص والأسهم والسندات التي يملكونها في الشركات التجارية –كاستثناء من القاعدة العامة – وبنسب عالية تصل أحيانا إلى ما يقارب (٥٠٪) من صافي الأرباح، بخلاف مصادر الدخل الأخرى لهذه الأشخاص والتي تكون بمنأى عن الخضوع للضريبة مهما بلغ مقدارها[٤٩].

ولهذا نجد إن مشروعا لقانون ضريبة الدخل هناك عام ١٩٨٠ قد سار على ذات النهج حينما نص على فرض الضرائب على الشركات دون الأفراد، على الرغم ما في ذلك من محاذير دستورية وخاصة ما يتعلق بمبدأ المساواة أمام الضريبة بين جميع الأشخاص[٥٠].

٥- التشريع العراقي.

لم يكن موقف المشرع الضريبي العراقي مختلفا عن تلك التشريعات المقارنة التي انطوت على استثناءات أخلت بالمساواة أمام الضريبة، وان كان نصيب قانون ضريبة الدخل هو الأوفر إلا أن ذلك لا يمنع من وجود مثل هذه الاستثناءات في غيره من القوانين الضريبية، ونعرض هنا بعض الحالات التي تعتبر إخلالاً بمبدأ المساواة أمام الضريبة في نطاق قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

أ- تفضيل العاملون في الدولة والقطاع العام على نظائرهم في القطاع الخاص[٥١].

من خلال النظر في التطور التاريخي لضريبة الدخل في الدولة العراقية الحديثة نجد ان أول قانون سن بالرقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧ قد اخضع الرواتب والأجور التي يتقاضاها العاملون في الدولة او هيئاتها العامة او البلديات للضريبة[٥٢]، واستمر الحال على ذات المنوال بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩[٥٣] ، ولم يتغير الحال في قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩[٥٤] حتى جاء قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٠[٥٥] الذي نص على إعفاء الرواتب والأجور التي يتقاضاها منتسبو الدولة والقطاع العام ومنتسبو الدولة في القطاع المختلط من ضريبة الدخل[٥٦]، وتأكد هذا الإعفاء في قانون ضريبة الدخل الحالي[٥٧].

غير أن هذا الحال تبدل بعد عام ٢٠٠٣ ووقوع العراق تحت الاحتلال الأمريكي، فقد أصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة الأمر

رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ والذي أخضعت فيه دخول منتسبي الدولة والقطاع العام والقطاع المختلط مجددا للضريبة[٥٨].

غير أن المشرع كان ولم يزل في حومة المحاباة التي يكنها للموظف، فبالرغم من خضوع هذا الموظف للضريبة على الدخل، إلا أن المشرع عاد لتمييز الموظف عن غيره في قانون الموازنة العامة لعام ٢٠٠٨ حينما ضاعف مبلغ السماحات للموظف فقط، وهذا الإجراء بحد ذاته مخالف للمساواة أمام الضريبة، لان الأعباء الاجتماعية والاقتصادية التي يمر بها الموظف هي ذاتها التي يعيشها العامل في القطاع الخاص، لا بل إن هذا الأخير قد تكون الظروف اشد عليه[٥٩].

ب- تفضيل العربي على العراقي في مسألة الإقامة داخل العراق[٦٠].

في نطاق الخضوع للضريبة فان قانون ضريبة الدخل اخذ المشرع العراقي بمعيار الإقامة (مبدأ التبعية الاجتماعية) كأحد المعايير المعتمدة في الخضوع للضريبة، ويقصد بالإقامة وجود الشخص بصورة فعلية داخل حدود الدولة على أساس الاعتياد[٦١].

وحينما تناول المشرع العراقي أحكام المقيم فانه مايز بين المقيم العراقي والمقيم العربي، حيث انه استثنى رعايا الأقطار العربية من الأحكام التي حدد بموجبها متى يعتبر العراقي مقيما داخل العراق، إذ إن العربي يعد مقيما في العراق مهما كانت مدة سكنه في العراق[٦٢].

والحقيقة إن هذا التمييز لا يخل بالمساواة أمام الضريبة لو لم ينم عنه اختلاف في المعاملة، لان المقيم يخضع لمعاملة تختلف عن غير المقيم، فحيث يمنح المقيم سماحات شخصية لذاته، فان غير المقيم لا يتمتع بهذا السماح إلا إذا كانت عائلته مقيمه في العراق[٦٣]، كما أن غير المقيم كان يخضع لسعر ضريبي يختلف عن المقيم، قبل أن يساوي الأمر رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ بينهما في السعر الضريبي[٦٤].

المطلب الثاني

الاختلاف في المعاملة بين المراكز المختلفة

الأصل الآخر في نطاق مبدأ المساواة أمام الضريبة يتمثل بمعاملة المكلفين ذوي المراكز المختلفة معاملة مختلفة، وسنتناول هنا وفي المطلب الأول بحث مفهوم هذه المعاملة، على أن نخصص المطلب الثاني لتطبيقات هذه المعاملة.

فمثلما تقتضي العدالة الضريبية بمفهومها العمودي أو الراسي إن يعامل ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة مختلفة،

فان هذا الحكم ينسحب أيضا في مسالة المساواة أمام الضريبية على معاملة ذوي المراكز القانونية المختلفة[٦٥]، ذلك إن توحيد المعاملة بين هذه المراكز يعني إننا قد ابتعدنا عن المساواة أمام الضريبة، لان الأصل في هذه المساواة إن لا تنصرف فقط إلى تامين معاملة متساوية لمن هم في مراكز متساوية، بل يمتد حكمها حتى نصل إلى المعاملة غير المتساوية لمن لا تتساوى مراكزهم[٦٦].

والمشرع الضريبي عندما ينصرف إلى المعاملة المختلفة هنا لا يمكن لنا إلا إن نشد على يديه، فحينما يتعلق الأمر بطائفة من المكلفين، يمكن تقرير معاملة مختلفة لهم عن غيرهم، ومن ثم لا توجد مخالفة للمساواة أمام الضريبة طالما إن نفس النظام طبق على من يوجد في ذات المركز[٦٧].

ثم إن المراكز القانونية كما بينا هي مجموعة الحقوق والواجبات التي يقررها القانون، وان نوعية كل من هذه الحقوق والواجبات تختلف في بعض المراكز عن البعض الآخر، وان توحيد المعاملة سوف يتناقض مع هذه الحقوق والواجبات[٦٨].

ويلحظ البعض[٦٩] انه وبسبب التخصص والتنوع المتزايد في القواعد القانونية[٧٠] والراجع إلى تطور المشكلات التي وجدت لمعالجتها هذه القواعد، من مشكلات سياسية واقتصادية واجتماعية دفعت الدولة إلى التدخل المستمر لترتيب أوضاعها، وأخذها من القانون وسيلة لتسيير جميع الأنشطة المستحدثة، وبمواجهة هذا التعدد والتنوع في تلك الأنشطة الدائمة التطور بما يضمن مواجهة المراكز القانونية المختلفة بما يناسب كلاً منها من قواعد وأنظمة قانونية والابتعاد عن سياسة التعميم في الصياغة القانونية التي قد تؤدي في بعض الأحيان إلى مجافاة المساواة بل الإجحاف بحق بعض فئات المجتمع، على الرغم من ان العمومية من ابرز خصائص القاعدة القانونية.

كما يجد البعض[٧١] ان الميل نحو الحد من نطاق العمومية لا يعني إنكار العمومية في القاعدة القانونية فهي لما تزل تخاطب الأشخاص بصفاتهم لا بذواتهم وكل ما جرى هو انطباق القاعدة القانونية على عدد اقل من القاعدة الأكثر تعميماً، وعلى هذا الأساس نجد إن التشريعات الضريبية مثلها مثل التشريعات الأخرى تفرد بعض أحكامها للانطباق على فئة أو طائفة من الأشخاص ممن يتصفون بصفات معينة،وعلي سبيل المثال إفراد قواعد جباية وتقدير وأسعار خاصة ببعض الفئات من المكلفين كالمشاركات

والشركات ووسائط النقل في قانون ضريبة الدخل العراقي وهو من باب التفريد في المعاملة الضريبية، بالرغم من أن هذا الاتجاه يرى ضرورات الميل نحو الحد من نطاق العمومية للقواعد القانونية بيد انه يأخذ على دعوات الحد هذه إنها تفرغ صفة العمومية في القواعد القانونية، الأمر يمكن لكل فئة أن تطالب السلطة التشريعية بإفراد قاعدة في التشريعات الضريبية تخصها بمعاملة ضريبية على قدر من التساهل يتفق مع آمالها المستقلة في الرقي والنهوض بالمجتمع، فمع إن ذلك يقترب من تحقيق شخصية الضريبة ويشكل خطوة مهمة نحو التفريد الضريبي إلا انه قد يخل بالمساواة وبالتالي العدالة الضريبية[٧٢].

ومن تطبيقات هذا الاختلاف في المعاملة بين من تختلف مراكزهم القانونية ما نجده في المعاملة المتباينة (المختلفة) بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين التي يلجا إليها المشرع الضريبي وذلك لطبيعة كل من هذه الأشخاص، دون إن نحسب ذلك التباين إخلالا بمبدأ المساواة أمام الضريبة، وذلك لاختلاف المراكز القانونية بينها ومسايرة للاتجاه الذي يذهب نحو أفراد معاملة خاصة للأشخاص المعنوية تختلف عن معاملة الأشخاص الطبيعيين وان كان ذلك يتم في إطار قانون ضريبي واحد، فضلا عن إن استقلال الشخص المعنوي ذاتيا يعلل أيضا تلك الاستقلالية في المعاملة الضريبية، كما إن ظروف الحصول على الدخل في احد النشاطات الاقتصادية من قبل الشخص المعنوي يرتبط بأوضاع وظروف متميزة تختلف عن تلك التي تحيط بممارسة الشخص الطبيعي لهذا النشاط، مما يستدعي المشرع إلى إن يميز في المعاملة الضريبية بين الشخص المعنوي والطبيعي ولو مارسا نشاطا واحدا، ونلحظ هنا تأثر المشرع العراقي بهذا الاتجاه، فتراه مثلا في قانون ضريبة الدخل يختلف في تقدير دخل الشخص الطبيعي عن المعنوي من حيث الاعتماد على الميزانية الخاصة بالشركة، أو من خلال الاختلاف في السعر الضريبي الواقع على دخل كل منهما، إذ يحدد القانون مقياسا ثابتا للضريبة على الشركات بنسبة١٥٪، بينما حدد للأشخاص الطبيعيين نسبا مختلفة تبدأ من ٣٪ وتنتهي عند ١٥٪[٧٣].

المبحث الثالث

المعاملة الضريبية في إطار الاستثناء على مبدأ المساواة أمام الضريبة

إن اختلاف أو وحدة المعاملة الضريبي وإن كان يعد استثناءً حقيقيا يرد على هذه المساواة[٧٤]، فانه ليس بالضرورة إن مثل هذه

المعاملة تعني حتما الإخلال بالمساواة أمام الضريبة، حيث يرى البعض[٧٥] ان هذا الاستثناء يعبر عن مبدأ المساواة أمام الضريبة إذا ما وجدت أسباب منطقية لذلك.

والاستثناء في التشريع الضريبي يمثل وسيلة فنية يلجا إليها المشرع لتطبيق مقاصده من خلال إخراج بعض المسائل الموضوعية من حكم القاعدة الضريبية العامة تحقيقاً لمصالح عامة[٧٦]، ولهذا سوف نتناول بالبحث الضوابط المتعلقة بتحديد طبيعة هذا الاستثناء، واختلاف هذه المعاملة ووحدتها وعلى الوجه الآتي:

المطلب الأول

ضوابط تحديد طبيعة الاستثناء

لا بد لنا من التسليم بان مبدأ المساواة كغيره من المبادئ الدستورية يجب إن يواكب التحولات التي تطرأ عليه بفعل التطورات الاجتماعية والاقتصادية، فهذا المبدأ ليس عنوانا فارغا من أي مضمون، وهو في ذاته أيضا ليس بمطلق، لأنه من المتفق عليه فقهاً انه لا يمكن إضفاء صفة الإطلاق على أي مبدأ دستوري، لان الواقع العملي يحتم ذلك[٧٧]، لان المساواة التي عناها الدستور هي ضد التحكم، ومن ثم فان التمييز المنهي عنه والذي يتنافر مع مبدأ المساواة هو التمييز التحكمي. والتحكم كما وصفه الفقيه (فيدل) بأنه شيء لا يمكن قبوله بالمنطق أو العقل[٧٨]، حيث يبدو هذا التحكم عندما يعامل المشرع بشكل مختلف أنواع المكلفين وأنواع الأموال الموجودة في حالات متماثلة دونما ضابط موضوعي يستلهمه من الواقع، أو من فرضيات معينة تجعل من الاختلاف نتيجة منطقية ومطابقة في ذات الوقت لقواعد قانونية، وليست بنتيجة محتملة[٧٩].

ويظل السؤال قائما حول تقدير الاختلاف في المعاملة الذي يمكن إن يتم بالرغم من المساواة في المراكز القانونية؟ وبصيغة أخرى، على ماذا نعول في تبرير الاختلاف في المعاملة الذي لا يعد خروجا على مبدأ المساواة؟

علينا ابتداءً التحقق من قيام عامل التناسب بين المعاملة القانونية والهدف من القانون، وكذلك التناسب بين المعاملة القانونية والمصلحة العامة كي نصل من خلال ذلك إلى وحدة المعاملة أو اختلافها وعلى الوجه المبسوط الاتي:

الفرع الاول

التناسب بين المعاملة القانونية والهدف من القانون

يجب في المعاملة القانونية إن ترتبط بالهدف من القانون، ذلك إن القانون ليس

مقصودا لذاته وإنما لتحقيق أغراض بعينها، وتعكس مشروعية هذه الأغراض إطاراً للمصلحة العامة التي يسعى المشرع لبلوغها متخذا من القواعد القانونية التي يقوم عليها هذا القانون سبيلا لها[٨٠].

فإذا صادم النص القانوني بما اشتمل عليه من التمييز هذه الأغراض كان التمييز تحكميا، فالهدف من القانون الذي يبرر التمييز يجب إن يعكس حماية لمصلحة مشروعة، وإن كان تمييزا ينطوي على الإخلال بمبدأ المساواة[٨١]، فلو جاء القانون الضريبي وهو يسعى إلى تحقيق هدفا يتمثل في رعاية أصحاب الدخول الصغيرة أو المحدودة، فأقام تمييزا بين هؤلاء وبين أصحاب الدخول الكبيرة في مسالة ضريبية ما، فان هذا التمييز يجب إن يكون مرتبطا بهدف القانون، لان اختلاف مضمون القانون عن هدف يجعل هذا التمييز تحكميا ولو حقق مصلحة الخزانة العامة في توريد الأموال، لان مضمون القانون يجب إن لا ينفصل عن اهدافه.

فالمشرع الضريبي بإمكانه، دون خرق لمبدأ المساواة أمام الضريبة، إن يتبنى أحكاماً تنطوي على التمييز والتفرقة بين المكلفين بهدف تحقيق التطور الاقتصادي مثلا، حيث يأتي هذا ضمن المنطق الخاص بالمسائل الضريبية المشتملة على التمييز، باعتبار إن المعاملة المختلفة في الضريبة هي أداة لتحقيق الهدف الذي يرنو إليه المشرع، فإلى جانب المردود المالي للضريبة، لابد من وجود أهداف متوازية أخرى مع هذا المردود المالي تبرر التمييز[٨٢].

وفي هذا الشأن يقول المجلس الدستوري في فرنسا(إن مبدأ المساواة لا يحول دون أن يقرر المشرع منح مزايا ضريبية بشرط إن يقيم تقديره على أسس موضوعية ومعقولة وفقا للهدف الذي يحدده)[٨٣].

وفي ذات الصدد تذهب المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى القول (ما دامت إن هذه التفرقة التي أوجدها المشرع لا ترتكز إلى واقعة تتصل بالهدف الذي تغياه المشرع، ومن ثم فان حرمان طائفة معينة من الحق، مع تحقق مناطه يعد تفرقة تؤدي إلى الإخلال بمراكز قانونية متماثلة وينطوي على إهدار لمبدأ المساواة بينهم وبين الذين لم يحرموا من هذا الحق)[٨٤].

وصفوة القول هنا وجوب التحقق عما إذا كان الاختلاف في المعاملة القانونية قد جاء متفقاً مع أهداف المشرع أم لا ؟ فان كان هناك خطأً ظاهراً من المشرع أو تفاوت واضح في تحقيق الأهداف المتوخاة من القانون، ولم يعد

هناك تناسب بين القانون كوسيلة وبين الهدف الذي تسعى له هذه الوسيلة فقد انفصم القانون عن أهدافه وزالت بعد هذا تلك الدواعي التي تبرر المعاملة المختلفة في احكامه.

ونورد في هذا الشأن بعض التطبيقات التي تبنتها التشريعات الضريبية وعلى النحو الآتي:

أولاً- التسوية الصلحية.

لا يمكن الاختلاف في مسالة اعتبار الصلح احد طرق أو أسباب انقضاء الدعوى الجزائية في مجال الجرائم الضريبية، اذ أن معظم التشريعات الضريبية سواء المقارنة منها أو العراقية أفردت نصوصا خاصة تتعلق بتنظيم هذه التسوية وبيان شروطها[٨٥].

ويمكن لنا تعريف التسوية الصلحية على أنها (اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية ينعقد بإيجاب من المكلف وقبول من الإدارة الضريبية تنقضي بموجبه الدعوى الجزائية الناشئة عن مخالفة المكلف للقوانين والأنظمة الضريبية لقاء تسديده مبلغا ماليا تحدده هذه القوانين في الموعد المقرر للتسديد)[٨٦].

ودون البحث في تقدير هذه التسوية الصلحية والتي تصدى لها البعض[٨٧]، فان أهم ما يأخذه البعض[٨٨] عليها هو إخلالها بمبدأ المساواة أمام المكلفين بوجه خاص، وأمام العقوبة بشكل عام، اذ بمقدور المكلفين الأغنياء دفع ثمن هذه التسوية والنجاة من العقوبات المقررة، بينما يكون صغار المكلفين الفئة التي سترزح تحت طائلة العقاب.

ومع العيوب التي قد تقلل من شان التسوية الصلحية في نطاق القوانين الضريبية، إلا إن دأب المشرع الضريبي على الأخذ بها يقوم على أساس إن الهدف من القانون الضريبي هو توريد الأموال اللازمة للخزانة العامة، وان إيقاع العقوبة الجزائية على المكلف معناه إيقافه عن مزاولة النشاط الذي يخضع للضريبة مما يؤثر بصورة مباشرة على مقدار الضريبة، فضلا عن إن هذه التسوية تتمثل بعقوبة مالية تدر على خزانة الدولة أموالا اضافية.

ولهذا يبدو أن الوازع لمثل هذه التسوية حرص الدولة على الموازنة بين المصالح الاقتصادية الخاصة والمصالح الاقتصادية العامة، بما يضمن نجاعة وحكمة هذه المعادلة من خلال تكريس آلية لفض المنازعات ذات الطبيعة الاقتصادية بعيدا عن القضاء ما أمكن ذلك[٨٩].

ثانياً- قوانين الاستثمار.

بهدف جلب رؤوس الأموال وإقامة التنمية الاقتصادية وتطور المجتمعات، فان الدول النامية درجت على تشريع قوانين خاصة تعرف بقوانين الاستثمار، حيث تتضمن مثل هذه القوانين امتيازات وضمانات لتحقيق أهداف هذه القوانين، لعل من أبرزها استثناء المستثمر من بعض الضرائب.

فعلى الرغم من تماثل المركز القانوني للمستثمر مع البعض من المكلفين، فان قانون الاستثمار ولتحقيق الهدف الذي يسعى إليه يعفي المستثمر من الضرائب، دون إن يترتب على ذلك إخلال بمبدأ المساواة طالما كانت نصوص هذا القانون تدور مع هدف القانون من غير أن تخرج عنه.

ومن أمثلة هذا من نصت عليه المادة (١٥) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ النافذ بقولها (يتمتع المشروع الحاصل على إجازة الاستثمار من الهيئة بالإعفاء من الضرائب والرسوم لمدة عشر سنوات تبدأ من تاريخ التشغيل التجاري..)، فهدف هذا القانون هو دعم عملية تأسيس مشاريع الاستثمار في العراق وتوسيعها وتطويرها[٩٠].

الفرع الثاني

التناسب بين المعاملة القانونية والمصلحة العامة

القاعدة العامة تقضي دائما إقامة موازنة بين الحقوق من جهة وبين المصلحة العامة من جهة أخرى، فالمعروف انه لا حقوق مطلقة في مواجهة المصلحة العامة.

وتظهر فكرة المصلحة العامة كقرين لمبدأ المشروعية، إذ ارتبطت هذه المصلحة بفكرة القانون منذ نشأتها ومن ثم صاحبت قيام الدولة القانونية[٩١].

والمصلحة العامة بشكل عام يمكن إيجازها بأنها تحكيم بين مصالح مختلفة وهي تمثل مصلحة الجماعة، وتمثل غاية العمل القانوني ومناطه، فهي ترتبط بجوهر الحياة الاجتماعية وبحياة الأفراد في المجتمع، وهي في هذا لا تقدر كما وإنما نوعا[٩٢]، ثم إن المصلحة العامة يتغير مفهومها عبر الزمن أيضا، كما يتغير في المدى[٩٣].

ويربط الفقه بين تدخل المشرع وبين حماية الحقوق من خلال العمل على الموازنة بين تحقيق المصلحة العامة التي تمثل أساس وغاية التدخل التشريعي، وبين حماية الحقوق، فلا يضحى بمصلحة على حساب أخرى، كما يجب إن يحدد نطاق المصلحة العامة التي يهدف لتحقيقها من وراء تدخله

فيما يعرف بقاعدة تخصيص الأهداف[٩٤]، فالمشرع في ضوء هذه القاعدة يجب أن يكون متوجها لتحقيق هدف يسعى له فإذا ما خالف هذا الهدف فان تدخله يكون معيبا، ولو تذرع بأنه قصد تحقيق مصلحة عامة[٩٥]، وفي إطار ذلك فقد رأى المجلس الدستوري في فرنسا (القاعدة انه إذا كان يجوز للمشرع إن يخرج على مبدأ المساواة لأسباب تتعلق بالمصلحة العامة فانه مقيد بان يستند في تقديره على معايير موضوعية ومعقولة بحسب الأهداف التي يحددها)[٩٦].

وفي هذا قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر(إن اختيار المشرع للمال محل الضريبة يخضع لسلطته التقديرية، إلا إن قانون الضريبة وان توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار إن الحصول على إيرادها هدفا مقصود منه ابتداءً، إلا إن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوما وإطارا مقيداً لنصوص هذا القانون فلا يكون دين الضريبة متمخضا عقابا بما يخرجها عن بواعثها الأصلية ويفقدها بالتالي مقوماتها فتنحل عدماً)[٩٧].

فلا بد هنا من التركيز على ضرورة وجود علاقة وترابط بين تحقيق المصلحة العامة والهدف من القانون وبين التمييز في المعاملة، إذ لم يعد بوسع المشرع إن يلجا إلى المصلحة العامة ويعتبرها بشكل ما مرجعية أو حجة يتذرع بها عندما يفشل في إثبات وجود الأسباب الموجبة التي تسمح بالتمييز في المعاملة من خلال القانون الذي يسنه، فمع تفرع المصلحة العامة لعناوين عدة تتعلق بالمصالح الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، مما يؤكد اتساع مجال التقدير حيال المصلحة العامة، إلا إن ذلك يكون مع التحفظ على ضرورة احترام المشرع للقواعد والمبادئ ذات القيمة الدستورية، ومنها المساواة أمام الضريبة[٩٨].

المطلب الثاني

المعاملة الضريبية في إطار الاستثناء على مبدأ المساواة أمام الضريبة

تظهر هذه المعاملة من خلال معاملة المراكز القانونية المتماثلة معاملة مختلفة، أو معاملة المراكز القانونية المختلفة معاملة متماثلة، وهو من نبحثه في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول

المعاملة المختلفة بين المراكز القانونية المتماثلة

يسميها البعض بالمساواة المادية أو المساواة بالمعنى الواسع، إذ يقصد بها تلك

المساواة التي تتحقق بين المراكز القانونية مع بعض التمييز إذا استند هذا التمييز إلى الهدف من القانون والمصلحة العامة[٩٩].

فالدستور يحظر كل تمييز بين المراكز القانونية الواحدة، ويبدو هذا الحظر العام واضحا في المادة (١٤) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ حيث صرحت هذه المادة بان العراقيين متساوون أمام القانون، فإذا نص القانون الضريبي على التزام معين ومايز بين المكلفين رغم وحدة الالتزام بينهم كان ذلك غير دستوري، إذ لا يجوز للقانون إن يقر ميزة خاصة لأحد المخاطبين.

فيجوز للمشرع هنا إن يقرر قواعد ضريبية مختلفة وفقا للطبيعة الخاصة للنشاط، فمن الحري بنا إن لا نفهم المساواة بمعنى ضيق (عدم إمكانية الاختلاف في المعاملة) إلا إذا كانت غير متعارضة مع الهدف من القانون أو المصلحة العامة، لان هذه المساواة ليست مساواة حسابية محضة، وإنما تتمخض عن علاقة تناسب بين حماية القانون، وكل من الهدف من القانون والمصلحة العامة، فمبدأ التناسب هذا يكفل التوازن بين الحقوق فيما بينها وبين المصلحة العامة بإطار الهدف من القانون، وعلى ضوء هذا التناسب تتحدد المعاملة القانونية الواحدة، والتي يجدر فيها إن تراعي كل من الهدف من القانون والمصلحة العامة[١٠٠].

بمعنى أن يكون للمشرع في بعض الحالات أن يخالف مبدأ المساواة فيغاير في المعاملة بين المراكز القانونية المتساوية، وذلك إذا استند التمييز إلى معايير موضوعية تبرره أو كان التمييز لتحقيق مصلحة مشروعة يبتغي المشرع تحقيقها، كما أن له أن يخرج على مبدأ المساواة إذا وجدت مصلحة عامة تبرر الخروج على هذا المبدأ

الفرع الثاني

المعاملة المتماثلة بين المراكز المختلفة

إن تحقيق المساواة أمام الضريبة لا يعني بالضرورة أن يعامل كل من اختلف مركزه عن غيره بطريقة مختلفة على الدوام، لان هذه المساواة في حقيقتها لا تحول من أن ينص القانون على تطبيق قواعد قانونية متماثلة على مراكز قانونية مختلفة[١٠١]، وتعود ضرورات هذه المعاملة من عدمه إلى الضوابط التي بحثناها في إطار المعاملة الضريبية المختلفة للمراكز القانونية المتماثلة، ولذلك فإننا نحيل إليها .

ثم أن الحد من نطاق العمومية في القواعد القانونية من شانه ان يخل بالمساواة أمام الضريبة، فليس بالضرورة أن توضع لكل فئة

قواعد قانونية خاصة من حيث السعر والجباية وغيرها بحجة الاختلاف في المراكز القانونية، فبالنسبة لنا فان تأثير هذا الاختلاف لا ينصرف حتما إلى جميع المسائل الداخلة في نطاق الضريبة من الوجهة القانونية، وإنما الأمر يقتصر على البعض من تلك المسائل، ففي الضرائب الكمركية لا يمكن للموظف أن يطالب مثلا بان تكون له قواعد قانونية خاصة لما قد يستورده بدواعي إن مركزه القانوني يختلف عن التاجر الذي يمتهن توريد البضائع والسلع، لان قواعد قانون الكمارك تنظم مسالة معينة وهي فرض الضريبة على أي بضائع تتجاوز حدود الدولة، وهي قواعد عامة تسري على الكافة، غير أن هذا القول لا يمنع من أن تخصص للموظف بعض المعاملة الخاصة في إطار هذا القانون كبعض التسهيلات أو الإعفاءات المحددة تكون عائدة إلى مركزه.

ويؤكد القضاء من جهته على عدم وجوب تطبيق قواعد مختلفة للمراكز المختلفة، ودليل ذلك حينما صدر قانون الموازنة في فرنسا لعام ١٩٨٤ فان المادة (١٤) منه نصت على تخفيض مدة الإعفاء من(٢٥) سنة إلى(١٥) سنة بالنسبة للضرائب على العقارات المبنية المخصصة للسكنى اعتبار من عام ١٩٨٤ ، وقد كانت مدة الإعفاء سابقا هي (٢٥) سنة لمن قام بالبناء قبل عام ١٩٥٩ و(١٥) سنة لمن قام بالبناء منذ بداية عام ١٩٦٩ ، حيث رأى بعض النواب ان مثل هذا النص يتضمن تمييزا في المعاملة لا مسوغ له سواء في اختلاف مراكز المكلفين او في غاية القانون، إذ إن مدة الإعفاء يجب أن تكون مختلفة وفقا لتاريخ بناء العقار، وعندما عرض أمر هذه المادة على المجلس الدستوري فقد قضى بان مبدأ المساواة لا يحول من أن ينص القانون على تطبيق ذات القواعد على مراكز لا تختلف الا في أنها قد نظمت بتشريعات سابقة خلال مدة طويلة نسبيا[١٠٢].

كما قضى هذا المجلس بخصوص المادة(٩٠) من قانون الموازنة لعام ١٩٨٤ في فرنسا والتي تنص على إن الدفع لأي مبلغ يزيد على (٠٠٠ ر١٠) فرنك من جانب احد الأفراد غير التجار مقابل الحصول على مال أو خدمة يجب أن يتم بصك، ولا يخضع لهذا الالتزام من ليس له موطن ضريبي في فرنسا، وقد رأى بعض النواب إن هذا النص يقيم تمييزا تحكميا بين المكلفين من غير التجار تبعا لما إذا كان لهم موطن ضريبي في فرنسا أم لا، غير أن هذا المجلس قرر أن موضوع هذا النص هو تحقيق مصلحة عامة في عدم التحايل والإفلات من الخضوع للضريبة، وان هذا يسوغ

التمييز في المعاملة الضريبية باعتبار إن المصلحة العامة هي مناط التمييز[١٠٣]

ومحصلة القول فيما سبق أن المعاملة القانونية بين المراكز المختلفة في إطار القانون الضريبي يجب أن تدور في محور متوازن، فلا ينبغي إطلاق مسالة الاختلاف في هذه المعاملة بالشكل الذي تعارض مع عمومية القاعدة القانونية، ولا التضييق من هذه المسالة إلى الحد الذي نقارب فيه بين المكلفين ذوي المراكز المختلفة فنلغي معها حتى أسس الاختلاف الموضوعية، مما يهدر المساواة أمام الضريب.

الخاتمة

إن وجه التمييز بين هذه الأنظمة الدستورية المختلفة في مجال مبدأ المساواة أمام الضريبة ينحصر في مدى التقدم على مستوى تطبيق النص الدستوري على أرض الواقع.

كما إن العبرة لا تكمن بعض الأحيان في اعتبار هذه الضريبة أو تلك ضرائب سيئة لا تقوم على المساواة بين المكلفين، بل الإدارات الضريبية غير الكفوءة تعمل كذلك من جانبها أيضا على جعل الضريبة الجيدة من أسوء الضرائب عندما تقوم بتطبيق القانون الضريبي تطبيقا غير منطقي نائيةً به عن موضعه الصحيح، مما ينعكس في النهاية على قدرتها في التعامل بين المكلفين على قدم المساواة.

ولهذا نرى في ختام هذا البحث إن يصار إلى:

أ ! أن يتدخل المشرع الضريبي العراقي في تصحيح القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية بما يتوافق ونصوص وأحكام الدستور التي تؤكد على مبدأ المساواة، وابلغ من هذا سن قوانين ضريبية جديدة تتناسب مع المرحلة الحالية التي يمر بها العراق، فضرورة إيجاد نظام ضريبي جديد قادر على نقل البلد من الموضع الذي انحشر فيها رغبة أو إلزاماً، ذلك إننا نرى بان البلد لا زال في مرحلة عدم الاهتداء لنظام ضريبي معين، في ضوء ما فرض عليه من سياسات مالية وضريبية تتناسب مع رغبات صندوق النقد الدولي بقصد إلغاء الديون التي ترتبت على العراق عبر الحقبة الماضية، إذ إن النظام الضريبي في العراق أصبح هجينا من السياسات التي قد لا تقودنا إلا إلى المجهول إن لم نحدد وجهتنا الان.

ب ! اعتماد ما ذكرناه من معايير وضوابط في تحديد المراكز القانونية وبيان تماثلها أو اختلافها يعد ضرورة لاغنى عنها وعلى المشرع مراعاة ذلك عن سنه للقوانين الضريبية، كما انه يوفر للقضاء منهجا يمكن اللجوء إليه في المنازعات المتعلقة بالإخلال

بمبدأ المساواة، ثم أن الإدارة ملزمة أيضاً بالأخذ بها عند تنفيذ القانون الضريبي.

Ð !من واجب الإدارة الضريبية حصر جميع المكلفين، لان من شان ذلك مساعدتها في معرفة المركز القانوني لكل مكلف ومن ثم معاملته وفق حقيقة هذا المركز، فمن الملاحظ أن نظام حصر المكلفين في الإدارة الضريبية في العراق لا يوجد ولا يعمل به ولجان المسح في سباتها لم تزل، ولهذا تأثيره في تحديد المعاملة الضريبية وفي ذات الوقت إخلال بالمساواة بين المكلفين وهدر لموارد مهمة للدولة يكون جبايتها الواجب الأساس الذي توجد على ضوءه الإدارة الضريبية، فهذه الإدارة بتجاهلها لحصر المكلفين يعني أنها قد تخلت عن واجبها وليس فقط إخلالا منها بالمساواة أمام الضريبة خصوصا مع تشعب النشاط الاقتصادي المعاصر وتزايد نسبة النشاط الاقتصادي الخفي مقارنة بالنشاط الاقتصادي المعلن.

Ñ !نتمنى إن تتعامل الإدارة الضريبية مع المكلفين على أنهم مساهمون حقيقيون في بناء البلد وليسوا بموردين يقتضي حضورهم سنويا لكي يسددوا للدولة جزأً من أموالهم، فكم نتمنى إن تكون الضريبة تعبيرا عن ثقافة وحضارة قبل الخوض في المسائل المالية، فمثل هذا التعامل الودي من شانه إن يترك أثره الطيب على المكلف.

الهوامش

(١) د٠حسين خلاف، الأحكام العامة في الضرائب، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص٧٣-٧٤ ٠

(٢) جهاد سعيد الخصاونة ، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ٢٠٠٦، ص١٣٠ ٠

(٣) ينظر د٠أمين عاطف صليبا، مصدر سابق، ص ٣٨٨ ٠

(٤) د٠حسين خلاف، مصدر سابق، ص٧٨ ٠

(٥) د٠محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص١٣٥ ٠

(٦) د٠حسين خلاف، مصدر سابق، ص٧٤ ٠

(٧) محمد بن أبي بكر عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت،١٩٨٢، ص٢٥٤ ٠

(٨) د٠سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، القاهرة، ٢٠٠٦،ص١٧٧ ٠

(٩) موفق سمور المحاميد،الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، دار الثقافة،عمان،٢٠٠١، ص١٢١ ٠

(١٠) د٠ سليمان الطماوي، مصدر سابق، ص١٧٨ ٠

(١١) ينظر جورج فوديل و بيار دلفولفيه ، القانون الإداري ، ج١، ط١ ، ترجمة منصور القاضي ، المؤسسة الجامعية، بيروت،٢٠٠١، ص٢٢٤-٢٢٥ ٠

(١٢) ينظر د٠ سليمان الطماوي، مصدر سابق ، ص١٧٧ ٠

(١٣)د٠ سليمان الطماوي، مصدر سابق ، ص١٧٧ ٠

(١٤) موفق سمور المحاميد، مصدر سابق ، ص١٢١ ٠

(١٥) موفق سمور المحاميد، مصدر سابق ، ص١٢٢ ٠

(١٦) د٠ سليمان الطماوي، مصدر سابق، ص١٧٨ ٠

(١٧) د٠ دلاور علي، ود٠ محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي ، دار المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٥٤، ص٨١ ٠

(١٨) موفق سمور المحاميد، مصدر سابق، ص ١٢٢ ٠ وينظر المادة (١/١٤٦) من القانون المدني العراقي ٠

(١٩) د٠ سليمان الطماوي، مصدر سابق ، ص١٧٨ ٠

(٢٠) بان صلاح عبد القادر، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون – جامعة بغداد، ١٩٩٩، ص٦٥ ٠

(٢١) د٠ دلاور علي، ود٠ محمد طه بدوي، مصدر سابق، ص٦٥ ٠

(٢٢) د٠ أمين عاطف صليبا ، دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، بيروت ، ٢٠٠٢، ص٤٠٧ ٠

!!

(٢٣) د٠ عبير حسين السيد حسين، دور القاضي الدستوري في الرقابة على السلطة التقديرية للمشرع، دار النهضة العربية، القاهرة ،٢٠٠٩،ص٢٣٧ ٠

(٢٤) Didier Ribes, Le principe constitutionnel d'égalité fiscale, Revue juridique de l'économie publique n° 650, Février 2008, étude 2, p3.

(٢٥) قضية رقم(٣٠) لسنة(١٦) قضائية، في٦ ابريل ١٩٩٦،منشور على الموقع الالكتروني

http://www.atefsalem.com/article_detail.php?id=463&title=%D8%AD%D9%83%D9

(٢٦) د٠ احمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق ، القاهرة ، ٢٠٠٠، ص١٢٠ ٠

(٢٧) د٠ عبد العزيز محمد سالمان، الحق في المساواة، بحث منشور على موقع الالكتروني للمحكمة الدستورية العليا في مصر www.hcourt.Gov.eg/e/mgia court

(٢٨) د٠أمين عاطف صليبا، مصدر سابق، ص٤٠٠ ٠ حيث نرى إن قانون ضريبة الدخل في العراق مثلا يفرض الضريبة على الأشخاص المعنوية بسعر يختلف عن الشخص الطبيعي، أو في طريقة التقدير٠

(٢٩) ونرى ذلك من خلال عدم فرض ضريبة على مواد معينة كإعفاء المواد الغذائية الداخلة ضمن البطاقة التموينية من الضرائب الكمركية، فإذا ما استورد تاجر ما هذه المواد فلا تفرض عليه ضريبة أما لو انه استورد في ذات الوقت مواد أخرى فان الضريبة الكمركية تلاحقه هنا٠

(٣٠) د٠ احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص١٢٢ ٠

(٣١) ينظر المادة(السادسة/١) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم(١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل٠

(٣٢) قضية رقم (٩) لسنة (١٨) قضائية، في ٢٢مارس ١٩٩٧ ، منشورة على الموقع الالكتروني

www.atefsalem.com/article_detail.php?id=874&title=%D98%Ae%D8%85%

(٣٣) د٠ عبد العزيز محمد سالمان، مصدر سابق٠

(٣٤) قضية رقم (١٨) لسنة (١٣) قضائية، في ١٥ مايو١٩٩٣، منشورة على الموقع الالكتروني

www.atefsalem.com/article_detail.php?id=463&title=%D8%AD%D9%83%

(٣٥) د٠ احمد فتحي سرور ، مصدر سابق ، ص١٢٣ ٠

(٣٦) أشار له د٠فاروق عبد البر، دور المحكمة الدستورية المصرية في حماية الحقوق والحريات ، دار النسر الذهبي ، بدون مكان ، ٢٠٠٤ ، ص٧٨ ٠

(٣٧) د٠احمد كمال أبو المجد، محكمة وارن والحريات العامة، مجلة القانون والاقتصاد، ع(١و٢)، مارس–يونيه، ص٦٥ ٠

!!

(٣٨) د٠احمد كمال أبو المجد ، مصدر سابق، ص٦٥ وما بعدها٠

(٣٩) قضية رقم (١٧) لسنة (١٨) ق في ١٩٩٧/٥/٣، ذكرته د٠عبير حسين السيد حسين، مصدر سابق، ص٣٠٤ ٠

(٤٠) د٠محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في مجال الضرائب، دار النهضة العربية ، القاهرة، ٢٠٠٠، ص١٤٢ ٠

(٤١) د٠محمد محمد عبد اللطيف ، مصدر سابق، ص١٣٨-١٣٩ ٠

(٤٢) د٠ حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة أمام الضريبة (دراسة مقارنة) بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، بحث منشور في مجلة الحقوق كلية القانون- الجامعة المستنصرية ، المجلد (٢) السنة (٤) العدد (٥)، ص١٣٥ ٠ كذلك يراجع د٠ رمضان صديق محمد، ، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧ ، ص١٤١ وما بعدها٠ أيضا د٠ محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية، مصدر سابق، ص١٣٩ وما بعدها٠

(٤٣) قرار رقم (٤٣) لسنة (١٣) ق، في ١٩٩٣/١٢/٦، منشور على الموقع الالكتروني

www.arasblaws.com تاريخ الزيارة ٢٠١١/٤/٢٠ ٠

(٤٤) د٠ محمد عمر أبو دوح، الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٨ ، ص١٠٥ ٠

(٤٥) د٠ محمد رمضان صديق، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧، ص١٥٤ ٠

(٤٦) د٠محمد محمد عبد اللطيف، المصدر السابق ، ص١٤٢ ٠

(٤٧) للمزيد ينظر د٠ عبد الحميد الحاج صالح، الخصائص الفنية للضريبة على دخل شركات الأموال ، مجلة الشريعة والقانون ، جامعة الإمارات ،العدد الثالث والعشرون، مايو٢٠٠٥، ص٢٦٦ وما بعدها ٠

(٤٨) د٠محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص٢٦٩-٢٧٠ ٠

(٤٩) د٠طعمة صعفك الشمري، قانون الضريبة على الدخل الكويتي بين النقص التشريعي وسوء التطبيق، مجلة الحقوق الكويتية، س (٢٠) ،ع(١) ، مارس ١٩٩٦ ، ص ١٢٦ ٠

(٥٠) د٠طعمة صعفك الشمري ، مصدر سابق، ص١٢٧ ٠

(٥١) د٠ حيدر وهاب عبود ، مصدر سابق، ص١٣٦ ٠

(٥٢) ينظر المادة (١/٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧ الملغي والتي نصت على استيفاء الضريبة من الرواتب والأجور المدفوعة من خزينة الحكومة أو البلديات أو الهيئات العامة٠

(٥٣) ينظر المواد (٢) و (١٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ الملغي ٠

!!

(٥٤) ينظر المادة (٥/٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ الملغي ٠

(٥٥) نشر في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٢٧٥٤ في ١٩٨٠/١/٢٨ ٠

(٥٦) ينظر المادة (١/أ) من القرار رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٠ ٠

(٥٧) ينظر المادة (٥/٢) والمادة(٥/٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ٠

(٥٨) ينظر القسم (١١) من الأمر رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ والذي نص على حذف جملة (فيما عدا الذين يعملون في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط) الواردة في الفقرة (٥) من المادة الثانية، وإلغاء الفقرة (٥) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل٠

(٥٩) د٠ حيدر وهاب عبود، مصدر سابق، ص١٣٧ ٠

(٦٠) د٠ حيدر وهاب عبود، مصدر سابق، ص١٣٩ ٠

(٦١) مدحت عباس أمين، مصدر سابق، ص٤ ٠

(٦٢)ينظر المادة (١٠/أ- ب- ج- د) من قانون ضريبة الدخل٠ وكذلك يراجع بخصوص أهمية التفرقة بين المقيم وغير المقيم د٠ هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩، ص٥٩ ٠

(٦٣) د٠ طاهر الجنابي ، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر ،جامعة الموصل، ص١٩٢ ٠ وكذلك خيري إبراهيم مراد ، المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير ، كلية القانون جامعة بغداد ، ٢٠٠٤، ص٥٩ ٠

(٦٤) ينظر المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل قبل تعديلها بموجب القسم الثالث من الأمر رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ ٠

(٦٥) ينظر د٠محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا ، مجلة الحقوق ، الكويت ، العدد الرابع ، السنة الخامسة والعشرون ، رمضان ١٤٢٢هـ /ديسمبر ٢٠٠٢ م٠، ص٢٢ ٠

(٦٦) ينظر د٠ حسين سلوم، المالية العامة، ط١، دار الفكر اللبناني، بيروت،١٩٩٠، ص٧٦ ٠

(٦٧) د٠محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص ١٤٦ ٠

(٦٨) ينظر د٠ جلال علي العدوي، المراكز القانونية، مؤسسة الثقافة الجامعية ، مصر، ١٩٨٨، ص١٣ ٠

(٦٩) د٠حمدي عبد الرحمن، فكرة القانون، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٩، ص١١٣ ٠

(٧٠) فالقانون الضريبي بعد إن استقل بأحكامه تفرعت منه قوانين أخرى نجد منها مثلا قانونا للضريبة الكمركية وقانونا أخر للضريبة على الدخل وقانونا لضريبة العقار وقانونا للضريبة على القيمة المضافة وغيرها يراجع احمد خلف الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق – جامعة الموصل، ٢٠١٠، ص٧٦ ٠

!!

(٧١) احمد خلف الدخيل، مصدر سابق، ص٧٦ ٠

(٧٢) احمد خلف الدخيل، مصدر سابق، ص٧٧ ٠

(٧٣) ينظر المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي وكذلك المادة (١٣) منه أيضاً سواء قبل تعديلها أو بعد تعديلها بالأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة٠

(٧٤) د٠محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص ١٤٥ ٠

(٧٥) Didier Ribes , op, cit, p5.

د٠ احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص١١٦ ٠

(٧٦) د٠ قبس حسن عواد البدراني، الاستثناء في قانون ضريبة الدخل في العراق، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، ع(١٣)، اذار٢٠٠٦، ص١٩٧ ٠

(٧٧) ينظر عطا بكري، الدستور وحقوق الإنسان، ج٢، مطبعة الرابطة، بغداد، ١٩٥٤، ص١٢١ ٠

(٧٨) نقلا عن د٠ احمد فتحي سرور، مصدر سابق ، ص١٢٧ ٠

(٧٩) ينظر Didier Ribes, op, cit, p4.

(٨٠) د٠ عبير حسين السيد، مصدر سابق، ص٣١١ ٠

(٨١) د٠ احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص١٣٢ ٠

(٨٢) Didier Ribes, op, cit, p5 .

(٨٣) ذكره د محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص١٥٦ ٠

(٨٤) قضية رقم(٢١) لسنة(٧) قضائية، في٢٩ ابريل ١٩٨٩، منشورة على الموقع الالكتروني www.atefsalem.com/article_detail.php?id=463&title=%D8%AD%D9% تاريخ الزيارة ٢٠١١/٤/٢٠ ٠

(٨٥) ينظر المواد (٥٩ مكررة) من قانون ضريبة الدخل العراقي و(٢٤٢) من قانون الكمارك العراقي٠

(٨٦) اشتققنا هذا التعريف من أحكام المواد (٥٩ مكررة) من قانون ضريبة الدخل والمادة (٢٤٢) من قانون الكمارك٠ وللمزيد ينظر حيدر وهاب عبود العنزي، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير كلية الحقوق – جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص٨ ٠

(٨٧) ينظر كل من: حيدر وهاب عبود، التسوية الصلحية، مصدر سابق، ص١٣٧ومابعدها٠ التوفيق شبشوب، الصلح في مخالفات الجبائية، بحث مقدم إلى ملتقى القاضي الجبائي في تونس لعام٢٠٠٠، منشور على الموقع الالكتروني www.profiscal.com، تاريخ الزيارة٢٠١٠/١٢/٢٣، ص٣ وما بعدها٠ د٠عبد الرؤوف الصافي،

!!

ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ ، مجلة العلوم القانونية ، كلية القانون جامعة بغداد ، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول ،٢٠٠٨، ص٤٥-٤٧ ٠

(٨٨) حيدر وهاب عبود، المصدر السابق، ص١٤٠ ٠ وكذلك التوفيق شبشوب، المصدر السابق، ص٣ ٠

(٨٩) التوفيق شبشوب، المصدر السابق، ص٠٢

(٩٠) ينظر الأسباب الموجبة لقانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ ٠

(٩١) د٠ عصام الدبس، القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة ، دار الثقافة، عمان، ٢٠١٠ ٠ ، ص١٧٥ ٠

(٩٢) د٠ عصام الدبس، مصدرسابق، ص١٧٥ ٠

(٩٣) جورج فوديل و بيار دلفولفيه، مصدر سابق، ص٤٣١ ٠

(٩٤) د٠عبد المجيد إبراهيم سليم، السلطة التقديرية للمشرع ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، ٢٠١٠ ٠ ، ص٥٣٧ ٠

(٩٥) ينظر د٠مازن ليلو ، القضاء الإداري، جامعة دهوك، العراق ، ٢٠١٠ ، ص ٠٢٠٨

(٩٦) ذكره د٠محمد محمد عبد اللطيف، ، مصدر سابق، ص١٥٣ ٠

(٩٧) أشار له د٠عبد المجيد إبراهيم سليم، مصدر سابق، ص٥٤٥ ٠

(٩٨) د٠ أمين عاطف صليبا ، مصدر سابق ، ص٤١٤ ٠

(٩٩) د٠ احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص١٢٦ ٠

(١٠٠) د٠ احمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص١٢٨-١٢٩

(١٠١) د٠محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص١٤٩ ٠

(١٠٢) د٠محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص١٤٧ ٠

(١٠٣) د٠محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق ، ص٥١ ٠