مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: الأساس الدستوري والتشريعي لمراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين في التشريع الضريبي العراقي
اسم الكاتب: م.د. حسين كامل وداعة
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/library/9767
تاريخ الاسترداد: 2026/11/22 18:54 +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.

Journal of Anbar University for Law and Political Sciences
مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية
P. ISSN: 2706-5804 E.ISSN: 2075-2024
Volume 15- Issue 2- September. 2025
المجلد ١٥- العدد ٢ – ايلول ٢٠٢٥

The Constitutional and Legislative Basis for Considering Taxpayers' Capacity in Iraqi Tax Legislation

[1] Dr. Hussein Kamel Wadaa
General Directorate of Education in Dhi Qar Governorate
1: Email: huseinkamel123@gmail.com
2: Email:

Abstract:

Taxable capacity or tax ability represents the extent to which an individual's income and wealth can bear the burden of taxes. Financial thought has emphasized the necessity of establishing the principle of tax justice among taxpayers in a manner that considers taxable capacity, where taxes are imposed at varying rates that increase with the taxpayer's income and decrease as it declines. The concept of taxable capacity necessitates the application of certain principles, such as the exemption of the minimum amount necessary for living, consideration of the taxpayer's family burdens, differentiation in tax treatment based on the source of income, and the principle of progressive tax rates .

Since taxes are among the most significant sources of state revenue, they are generally imposed on all taxpayers. However, the application of the principles of justice, in general, and tax justice, in particular, requires taking into account all personal circumstances surrounding taxpayers. The state's role is not limited to obliging individuals to pay taxes; rather, it must also consider their taxable capacity and family circumstances. Accordingly, most tax legislations have sought to provide a degree of personal exemptions, referred to as "allowances," which are legally exempt from taxation.

DOI
https://doi.org/10.37651/aujlps.2025.161222.1545

Submitted: 25/5/2025
Accepted: 20/6/2025
Published: 16/9/2025

Keywords:
Tax
Taxable Capacity
Taxpayer
Tax Legislation
Exemption.

©Authors, 2024, College of Law University of Anbar. This is an open-access article under the CC BY 4.0 license (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

الأساس الدستوري والتشريعي لمراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين في التشريع الضريبي العراقي

[١] م. د. حسين كامل وداعة
[١] المديرية العامة للتربية في محافظة ذي قار

الملخص:

تعبر المقدرة التكليفية او الطاقة الضريبية عن مدى قدرة دخل المكلف وثروته على تحمل اعباء الضرائب ، اذ نادى الفكر المالي على ضرورة ارساء مبدا العدالة الضريبية بين المكلفين بالشكل الذي تراعى فيه المقدرة التكليفية ، بحيث تفرض باسعار متفاوتة ترتفع بارتفاع دخل المكلف وتنخفض بانخفاضه ، وتقتضي فكرة المقدرة التكليفية تطبيق بعض المبادئ ، كمبدا اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة ، ومبدا مراعاة الاعباء العائلية للمكلف ، ومبدا اختلاف المعاملة الضريبية تبعا لمصدر الدخل ، ومبدا التصاعد في سعر الضريبة .

ولكون الضريبة من اهم موارد الدول ، باتت تفرض بشكل عام على جميع المكلفين ، بيد ان مقتضى تطبيق مبادئ العدالة بصورة عامة والعدالة الضريبية بصورة خاصة الاخذ بنظر الاعتبار جميع الظروف الشخصية المحيطة بالمكلفين ، ذلك ان الدولة لا يقع ضمن مهامها ضرورة الزام الافراد على دفع الضرائب فحسب ، وانما يجب عليها مراعاة مقدرتهم التكليفية وظروفهم العائلية ، وعليه سعت اغلب التشريعات الضريبية الى منح قدر من الاعفاءات الشخصية يطلق عليها (السماحات) والتي تكون غير خاضعة للضريبة بحكم القانون.

الكلمات المفتاحية: الضريبة ، المقدرة التكليفية ، المكلف ، التشريع الضريبي ، الاعفاء.

المقدمة

تعبر المقدرة التكليفية للمكلف بصورة عامة عن مدى قدرة دخله او ثروته على تحمل الاعباء العامة المفروضة من الدولة ، اذ ينادي الفكر المالي بتبني مبدا عدالة الضريبة بين المكلفين من خلال مراعاة مدى قدرتهم على دفع مقاديرها ، وهذا ما يسمى بالطاقة الضريبية او المقدرة التكليفية بحيث تفرض الضريبة باسعار متفاوتة ، ترتفع بارتفاع دخل المكلف وتنخفض بانخفاضه ، وينبغي في حالة الارتفاع ان تكون بالمقدار الذي يتحمل الدخل وطاته ، بمعنى اخر ان لا تصل الى الحد الذي يتم معه مصادرة ذلك الدخل ، وتستلزم فكرة المقدرة

التكليفية ان يتم توزيع الضرائب وفقا لمقدرة الافراد الاقتصادية على الدفع ، ولغرض معرفة الفكرة والوقوف عليها بصورة دقيقة لابد من اخضاع الوعاء الضريبي الصافي للضريبة وليس الوعاء الاجمالي ومراعاة الاعباء العائلية للمكلفين وضرورة التمييز بين مصادر الدخل المختلفة والتصاعد في سعر الضريبة تبعا لتزايد وعائها .

وعلى اساس ما تقدم راعت اغلب التشريعات الضريبية ان لم يكن جميعها هذه الفكرة وابدت اهتمامها بها من خلال منح قدر من الاعفاءات الشخصية والتي تسمى بالسماحات بنسب مختلفة ومعدلات متفاوتة تكون غير خاضعة للضريبة بحكم القانون ، وتمنح هذه السماحات للمكلفين بغية توفير الحد الادنى اللازم للمعيشة ومواجهة الاعباء العائلية عملا بمبدا شخصية الضريبة الذي يقوم على مراعاة الظروف الشخصية والاعتبارات العائلية للمكلف ، وهذا ما يتنافى مع مبدا عينية الضريبة الذي لا ياخذ بعين الاعتبار ما سبقت الاشارة اليه من اعباء شخصية وعائلية .

أولاً: اهمية البحث : -

تكمن اهمية بحثنا في التحديد الواقعي والفعلي للمقدرة التكليفية للمكلف ، كونها تعد مؤشرا ناجعا للمشرعين والساسة بغية انتهاج سياسة ضريبية مثلى ، تخرج الضريبة من الجانب الجبائي الى فضاء التطبيق العادل لكي تقوم بدورها المعهود من الناحية السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، وصولا الى تحقيق اهداف تنسجم مع الحكمة التشريعية للنص الضريبي ، ياتي في مقدمتها تحقيق العدالة الضريبية وازالة الفوارق بين افراد المجتمع وايجاد نوع من التوازن بين مصلحة المكلف ، ومصلحة الخزانة العامة للدولة .

ثانياً: فرضية البحث : -

ان من مستلزمات ومقتضى تطبيق العدالة بصورة عامة والعدالة الضريبية بصورة خاصة الاخذ بنظر الاعتبار الظروف الشخصية المحيطة بالمكلفين اذ ان هم الدولة لا يقتصر على تحصيل الضرائب والزام الافراد بدفعها ، وانما يجب عليها مراعاة ظروفهم واعبائهم العائلية بما ينسجم مع مقدرتهم التكليفية ومن دون الاضرار بوجودهم او مستوى معيشتهم .

ثالثاً: اشكالية البحث : -

ان البحث في هذا الموضوع يطرح تساؤلات متعددة اهمها ، هل طبق المشرع الضريبي العراقي نظام الضرائب الشخصية الذي بمقتضاه تاخذ التشريعات المالية عند فرض الضريبة على المكلفين ظروفهم الشخصية ومركزهم المالي وحالتهم الاجتماعية ؟ بمعنى ان لا يتم فرض الضريبة بالنظر الى المادة الخاصعة للضريبة فحسب ، بل بالنظر الى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف .

رابعاً: منهجية البحث : -

سنعتمد في بحثنا على المنهج التحليلي ايمانا من الباحث بانه الاكثر تماشيا مع طبيعة البحث وما يسعى اليه من اهداف ، اذ سيتم تحليل نصوص التشريعات الضريبية في القانون العراقي مع تدعيمها بالاراء الفقهية في هذا الصدد .

خامساً: هيكلية البحث : -

للإلمام بتفاصيل وجوانب هذا البحث سنقسم الدراسة فيه الى مبحثين يخصص الاول لمبدا المقدرة التكليفية والاساس الذي يستند اليه ؛ بينما يتناول المبحث الثاني موضوع صور مراعاة مبدا المقدرة التكليفية ومدى التزام المشرع العراقي بتطبيقه .

I. المبحث الاول

مبدا المقدرة التكليفية والاساس الذي يستند عليه

لكي تتوزع اعباء الدولة بصورة عادلة بين المكلفين كان لزاما ان تبنى الضرائب على اساس مقدرتهم التكليفية ، بيد ان ما يجب الوقوف عليه في هذا الصدد هو ما المقصود بمبدا المقدرة التكليفية وما هي مبررات الاخذ بهذا المبدا ومن جهة اخرى حرصت معظم الدساتير على تكريس مبدا العدالة الضريبية من خلال تحديد سعرها في ضوء المقدرة التكليفية للمكلف والذي يدور في اطارها ارتفاعا وانخفاضا ، وجودا وعدما ، ومن هذا المنطلق سنقسم الدراسة

في هذا المبحث الى مطلبين ، يخصص الاول منهما لموضوع تعريف مبدا المقدرة التكليفية ومبرراته ، بينما يتناول الثاني موضوع أساس مبدا المقدرة التكليفية وعلى الشكل الاتي:

I.أ. المطلب الاول

تعريف مبدا المقدرة التكليفية ومبرراته

تقسم الدراسة في هذا المطلب الى فرعين ، يتناول اولهما تعريف مبدا المقدرة التكليفية واهميته ، بينما يخصص الفرع الثاني لموضوع مبررات مبدا المقدرة التكليفية وضوابط تحديده وعلى الشكل الاتي :

I.أ.١. الفرع الاول

تعريف مبدا المقدرة التكليفية واهميته

تقتضي فكرة المقدرة التكليفية ان يكون توزيع الضرائب وفقا لمقدرة الافراد الاقتصادية على دفعها ، وهذه المقدرة يتم بلوغها من خلال عناصر موضوعية ملموسة كالدخل او الثروة[١].

وينصرف مفهوم المقدرة التكليفية الى مدى قدرة المكلف على تحمل الاعباء العامة (الضرائب) من دون الاضرار بوجوده ، او بالمستوى الخاص بمعيشته ، وعلى اساس ذلك تعد بمثابة فكرة مركبة تتكون من عناصر سياسية واقتصادية واجتماعية يجب ان تكون بمجملها اساسا لتوزيع الضريبة بين المكلفين ، ذلك ان اختلاف المقدرة التكليفية للمكلف انما يتطلب اختلاف معاملتهم المالية[٢].

(١) محمود رياض عطيه ، *موجز في المالية العامة* ، (القاهرة: دار المعارف ، ١٩٦٩)، ص٢٠٠.
(٢) عاطف محمد موسى ، *العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق دراسة مقارنة* ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠١١)، ص١٨٦.

ويقتضي مبدا المقدرة التكليفية الا يخرج مال او طائفة من الناس من نطاق الضريبة ، وانطلاقا من هذا المفهوم ظهرت فكرة عمومية الضريبة كاحد الاركان المهمة لفكرة العدالة الضريبية[١].

كما يتطلب المبدا اعلاه مساهمة الافراد سواء اكانوا اشخاصا طبيعيين ام معنويين من خلال دخولهم او ثرواتهم كلا حسب قدرته في تحمل الاعباء العامة [٢] .

وثمة من يعرف المقدرة التكليفية بانها قدرة الملكف على المساهمة الضريبية في تمويل الانفاق العام ، مع المحافظة على وجوده ، وهو ما يعني ان المقدرة التكليفية فكرة انسانية واقتصادية في ان واحد [٣] .

كما يمكن ان نورد تعريفا اخر للمقدرة التكليفية بانها عملية توزيع العبء الضريبي العام على الاشخاص الطبيعيين والمعنويين في المجتمع وذلك حسب قدرتهم التي يحد منها دخولهم وثرواتهم بصفة عامة [٤] .

وتتحدد المقدرة التكليفية من خلال عدد من المقاييس منها الدخل الصافي ، وصافي الثروة ومعدل الاستهلاك والانفاق ، فبالنسبة للدخل النقدي نجد انه كلما زاد صافي دخل الفرد كلما زادت مقابل ذلك مقدرته التكليفية على دفع الضرائب ، اما صافي الثروة فتعد مؤشر رئيسي عن مركز المكلف الاقتصادي وحقيقة مقدرته التكليفية ، اذ تتناسب بصورة طردية مع صافي ثروته ، واخيرا يمكن ان يكون معيار الانفاق مؤشرا حقيقيا مقبولا للوقوف على مدى مقدرة المكلف[٥].

(١) عادل احمد حشيش ، *اقتصاديات المالية العامة* ، (القاهرة: مؤسسة الثقافة الجامعية ، ١٩٨٣)، ص٢٠٤.
(٢) محمد محمد عبد اللطيف ، *الضمانات الدستورية في المجال الضريبي* ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠٠)، ص١٦٧.
(٣) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، *العدالة الضريبية دراسة مقارنة* ، (المكتب الجامعي الحديث ، من دون مكان نشر ، ٢٠١٥)، ص٦٩.
(٤) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، المصدر نفسه ، ص٧٠.
(٥) نبيل محمد عواجة ، *مبدا عدالة الضريبة في قضاء الدستورية دراسة تحليلية* ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠١٩)، ص٤٨١.

ونرى من جانبنا انه لا يمكن الركون الى احد المقاييس المشار اليها اعلاه والاعتماد عليه بشكل منفرد كمقياس حقيقي للمقدرة التكليفية للمكلف ، بل يجب ان تتكامل تلك المعايير بصورة كاملة على حالة المكلف في تحديد مقدرته التكليفية الحقيقية .

وعلى اساس ما تقدم يرى الباحث ان المقدرة التكليفية تعني قدرة المكلف على تحمل عبء الضريبة بالشكل الذي لا يتوقف على حجم الثروة التي يحوزها فحسب ، وانما تتوقف على عناصر شخصية تتمثل بمصدر الثروة واستخدامها ومصدر الدخل واستعماله .

اما بخصوص الاهمية التي يحظى بها هذا المبدا فتتمحور في ان فرض الضرائب يبدا حين يتجاوز دخل المكلف الحد الضروري اللازم للمحافظة على حياة الفرد ومن يتكفل بمعيشتهم وعلى مقدرته على العمل وعلى صحته ولا محل لتكليفه بما يهدد حياته ، ومن جهة اخرى ان تحصيل الضرائب من الطبقة الفقيرة قد يتطلب نفقات كبيرة تتجاوز قيمة الضرائب المستحصلة ، وبذلك تقل حصيلة الضريبة ، اما فيما يتعلق بما يقال عن مخالفة مبدا المقدرة التكليفية لمبدا العمومية ومساهمة الافراد في تحمل الاعباء العامة فيمكن ان يرد على هذا الانتقاد من جهة ان جميع الافراد يدفعون الضرائب غير المباشرة وربما يتاثر اصحاب الدخول المنخفضة بنسبة اكبر من الاغنياء وخاصة ضرائب الاستهلاك على السلع الضرورية[١] .

I.أ.٢. الفرع الثاني

مبررات مبدا المقدرة التكليفية وضوابط تحديده

تتحقق الحكمة التشريعية من فرض الضريبة في ضرورة الوقوف على حجم وابعاد المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف ، ومرد ذلك ان النص الضريبي اذا لم يراع ذلك كان مدعاة للمساس باصل الوعاء الضريبي او الانتقاص منه بشكل مجحف وغير عادل ، مما يجعل من النص الضريبي عرضة للطعن بعدم دستوريته ، من جهة اخرى فان تحديد المقدرة التكليفية

(١) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مصدر سابق ، ص٩٣.

للمكلف بصورة شفافة وواضحة من شانه ان يحدث نوعا من التوزان بين حق الدولة في استيفاء الضريبة المستحقة قانونا ، وحق المكلف في ان تكون الضريبة عادلة قائمة على وعي الادارة الضريبية بحقيقة مقدرته التكليفية [١] .

والمستقر عليه في القضاء الدستوري ان الضريبة فريضة مالية تستحصلها الدولة جبرا من المكلفين بادائها اسهاما منهم في تغطية اعبائها وتكاليفها العامة ، ويدفعون ما يترتب عليهم من ضرائب بصورة نهائية ، من دون ان يعود عليهم بنفع خاص جراء تحمل عبئها ، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها تبذلها الدولة من اجلهم ، وعاد عليهم مردودها ، ومن ثم كان لزاما ان يرتبط فرضها بمقدرتهم التكليفية ولا شان بما عاد اليهم من فائدة لقاء فرضها ، والا كان ذلك مدعاة للخلط بين الضريبة والرسم ، اذ يستحق الاخير مقابل لنشاط خاص اتاه الشخص العام – عوضا عن تكلفته – وان لم يكن بمقدارها [٢] .

ومن المبررات الاخرى التي يتكا عليها مبدا المقدرة التكليفية ان الضريبة في جوهرها محض اسهام من المكلف في تحمل الاعباء العامة التي تقع على كاهل الدولة ، ومن ثم كان لزاما وانسجاما مع مبدا العدالة الضريبية ان يرتبط تحديد سعرها بالمقدرة التكليفية للمكلف لا بالفائدة التي قد تؤول اليه بمناسبة فرضها ، كما ان المساس بالوعاء الضريبي وبغض النظر عن نوع ذلك المساس ونطاقه ومداه ، واثره ، متى ما كان مخالفا للدستور ، فانه لا يراعي المقدرة التكليفية للمكلف ، ومن ثم يهدر مبدا العدالة الضريبية [٣] .

وثمة من يضيف لمبررات مبدا المقدرة التكليفية بانها تكمن في التحديد الواقعي لقدرة المكلف والتي تشكل مؤشرا ناجعا للمشرعين والساسة على حد سواء بغية انتهاج سياسة ضريبية مثلى ، تخرج الضريبة من قوالبها التقليدية وطورها الجبائي او العقابي ، الى قضاء التطبيق الرحب لها كي تقوم بدورها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي المأمول ، وصولا الى تحقيق اهداف تنسجم مع الحكمة التشريعية للنص الضريبي ، ويأتي في مقدمتها تحقيق

(١) نبيل محمد عواجة ، مصدر سابق ، ص٤٨٦.
(٢) القضية رقم (٣٣) لسنة ١٦ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر/ جلسة ١٩٩٦/٢/٣.
(٣) نبيل محمد عواجة ، مصدر سابق ، ص٤٩١.

المصلحة العامة ، وإزالة الفوارق بين الطبقات ، وإيجاد صيغة من التوازن مصلحة المكلف ومصلحة الخزانة العامة للدولة ، الامر الذي يتردد صداه في معظم الدساتير واعلانات الحقوق [١] .

اما عن ضوابط تحديد المقدرة التكليفية للمكلف فتتمحور بعدة مقاييس ، تتمثل في الدخل الصافي ، وصافي الثروة ، او معدل الاستهلاك او الانفاق ، فالبنسبة للدخل النقدي نجد انه كلما زاد صافي دخل الفرد كلما زادت مقدرته على دفع الضريبة ، والقدرة على تحمل اعبائها ، اما عن صافي الثروة فتاتي في مقدمة المؤشرات والمقاييس الاساسية التي تنبئ عن حالة ومركز المكلف الاقتصادي ، وحقيقة مقدرته التكليفية ، اذ تتناسب بصورة طردية مع صافي ثروة المكلف ، ومن جهة اخرى يمكن ان يكون معيار الاستهلاك او الانفاق معيارا حقيقيا حول مدى مقدرة المكلف الواقعية [٢] .

وعلى اساس ما تقدم ولغرض الوصول الى العدالة الضريبية ومعرفة المقدرة التكليفية لابد من اخضاع الوعاء الضريبي الصافي وليس الوعاء الاجمالي ، اذ ان الاخير يحتوي على ديون وفوائد ديون ومبالغ ايجار مواد اولية وتكاليف اضافية ينبغي تنزيلها قبل اخضاع الباقي للضريبة ، وبعبارة اخرى فان الدخل الخاضع للضريبة (الدخل الصافي) يعرف بانه الدخل الاجمالي مخصوما منه تكاليف الحصول عليه [٣] .

وهذا ما يستتبع بالضرورة ان يخصم من الدخل الاجمالي كل التكاليف اللازمة لغرض الحصول على الدخل ، وكذلك خصم الاعباء العائلية للمكلف ويتم ذلك من خلال اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة والاعباء العائلية ، مع فرض الضريبة على الدخول المنخفضة المخصصة للاستهلاك بأسعار مخفضة ، وبهذا فان المقدرة التكليفية للمكلف تتطابق وفقا لمبدا

(١) نبيل محمد عواجة ، مصدر سابق ، ص٢٢٩.
(٢) سلامة عبد الرحيم عوض ، "النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة"، (اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية ، ٢٠٠٧)، ص١٠٨.
(٣) عباس مفرج الفحل ، *الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي* ، (لبنان: منشورات زين الحقوقية ، ٢٠١٦)، ص١٨٣-١٨٤.

عينية الضريبة مع مقدار الثروة التي يحوزها المكلف ، وتقل عن هذا الحجم وفقا لمبدا شخصية الضريبة [١] .

وعلى اساس ما تقدم يمكننا القول بانه لا يوجد ثمة مقياس او معيار جامع مانع يمكن الاعتماد عليه للوقوف على ضوابط تحديد المقدمة التكليفية ، ومن ثم لا غبار على مسالة التعويل على جملة من المقاييس التي تجعل المشرع اقرب الى تحقيق العدالة الضريبية ، فقد يعتمد المشرع على عناصر شخصية ، او موضوعية ، او معايير مختلفة وقد يعتمد على مبدا تصاعد الضريبة وصولا الى عدالتها .

I.ب. المطلب الثاني

أساس مبدا المقدرة التكليفية

تعد الضرائب موردا ماليا رئيسا يغذي الخزينة العامة للدولة ، واداة تستعين بها الدولة لبلوغ الغايات التي ترنو اليها في الميادين السياسة والاقتصادية والاجتماعية . كما ان الضريبة عمل سيادي نص عليها الدستور ، وفرضها القانون ، والزم بتأديتها المكلفون وفق احكامه فهي فريضة جبرية نهائية ، وعمومية وشاملة ، ينبغي ان تكون عادلة يشترك بتحمل اعباؤها جميع المواطنين وفق قدرة كل منهم على الدفع ، وهذا ما عكفت عليه اغلب دساتير العالم من خلال تكريس فكرة العدالة الضريبية ، ودأبت اغلب القوانين الضريبية في استظهار الحكمة التشريعية من تطبيق النص الضريبي ، والتي يجب ان ترتبط بدورها بحتمية الاستيثاق من ارتباط النص الضريبي بالمقدرة التكليفية للمكلف ، وعلى اساس ما تقدم سنقسم الدراسة في هذا المطلب الى فرعين ، يخصص الاول لموضوع الاساس الدستوري لمبدا المقدرة التكليفية ، بينما يختص الثاني بموضوع الاساس التشريعي لمبدا المقدرة التكليفية وعلى النحو الاتي :

(١) محمود الطنطاوي الباز ، *ادوات المالية العامة* ، (القاهرة: مطبعة النسر الذهبي ، ١٩٨٧)، ص٢٢٧.

I.ب.١. الفرع الاول

الاساس الدستوري لمبدا المقدرة التكليفية

لما كانت الضريبة اهم اقتطاع مالي تجبيه الدولة من الافراد مساهمة منهم في تغطية اعبائها العامة ، لذا كان لزاما ان يتم توزيع الاعباء والتكاليف العامة ، والتي يقع في مقدمتها الضرائب بشكل يتناسب مع مقدرة كل الافراد الخاضعين لها ، ومن اجل ذلك نصت اغلب دساتير العالم على ضرورة قيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية [١] .

ولكون الدساتير تسعى جاهدة الى صون حقوق الافراد وحرياتهم ، لذا نال مبدا العدالة اهتماما عظيما في جميع المحاكم الدستورية ، وكثيرا ما تستند اليه الطعون الدستورية ، وكثيرا ما تلتف حول هذا المبدا الشعوب الديمقراطية والتي تعمل على الدفاع عنه بشتى الوسائل [٢] .

وانطلاقا مع هذه الاهمية العظمى التي يحظى بها مبدا العدالة الاجتماعية ، لم تكن بفهومها غائبة عن النصوص الدستورية ، وقد ظهر اول اهتمام بهذا المبدا في الدساتير الفرنسية المتعاقبة بعد الثورة ، ففي الوقت الذي لم يشر فيه اعلان حقوق الانسان والمواطن في فرنسا في ١٧ اغسطس عام ١٩٨٩ الى الحقوق الاجتماعية ، نجده قد تضمن نوعا خاصا من العدالة الاجتماعية الا وهي العدالة الضريبية ، ذا نصت المادة (١٣) من هذا الاعلان على ان : "الضريبة العامة يجب ان توزع بين جميع المواطنين بحسب امكاناتهم" [٣] .

وتتجلى فكرة تكريس العدالة الضريبية في الدساتير من خلال تحديد سعرها في ضوء المقدرة التكليفية للمكلف حيث يدور في نطاقها وجودا وعدما ، وارتفاعا وانخفاضا ، وقد تم التاكيد على ذلك في اعلان حقوق الانسان والمواطن لعام ١٧٨٩ من خلال النص على انه

(١) اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب ، *المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية* ، (المكتب الجامعي الحديث ، من دون مكان نشر ، ٢٠١٢)، ص١٠١.
(٢) اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب ، المصدر نفسه ، ص١٢٧.
(٣) حسين كامل وداعة ، *العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة دراسة مقارنة* ، (لبنان: منشورات زين الحقوقية ، ٢٠١٧)، ص١٠٦-١٠٧.

"لكل مواطن الحق عن طريق ممثله في السلطة التشريعية التأكد من مدى الحاجة الى فرض ضريبة من قبل الدولة ، وله الحق ايضا في متابعة طرق تحصيلها ، واوجه انفاقها ، وتحديد سعرها ، ووعائها ومدتها [١] .

ويرى الباحث ان تركيز الدساتير على ضرورة تكريس مبدا العدالة الضريبية انما يعود الى ان الضريبة لا يمكن ان تنهض بمعزل عن تطبيق هذا المبدأ ، اذ عكفت الدساتير والقضاء الدستوري على مسالة بقاء اطار الضريبة مرتبطا بما ينبغي ان يقيمها على حقائق العدل الاجتماعي ومحددا مضمونها والغاية التي ترنو اليها على ضوء القيم التي احتضنها الدستور ويضاف الى ذلك ضرورة ان تكون صور الدخل وبغض النظر عن مصدرها باعتباره ايرادا مضافا الى رؤوس الاموال ، وعاء اساسيا للضريبة ، كافلا عدالتها ومرتبطا بالمقدرة التكليفية للمكلفين بدفعها .

وحيث ان المشرع قد ابتغى من وراء تشريع الضرائب تحقيق التوازن المطلوب بين امرين هما حق الدولة في تحصيل الضرائب المستحقة قانونا ، لما تمثله من اهمية يتم بموجبها تمكين الدولة من الوفاء بالتزاماتها العامة نحو الافراد ، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة في اطار فرض الضرائب على المكلفين بها وخصوصا من جانب تحديد وعاء الضريبة تحديدا حقيقيا كشرط لعدالتها ، وان يكون هذا الوعاء ممثلا في المال المحمل بعبئها محققا ومحددا على اسس واقعية بالشكل الذي يمكن الوقوف على حقيقته بعيدا عن شبهة الاحتمال ، وصولا الى تقدير حقيقي لهذا الوعاء وتحديد المقدرة التكليفية للمكلفين تحديدا حقيقيا بعيدا عن شطط وتعسف الجهة التي تتولى التقدير الذي قد يتجاوز ارباح المكلفين الفعلية ويتعداها الى اصل راس المال فيدمره ، وبذلك تكون الضريبة قد اقيمت على اسس غير واقعية ، تخالف التوقع المشروع لهم ، وتعصف بمقدرتهم التكليفية [٢] .

واذا كانت مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف على هذا النحو تعد احد التطبيقات المهمة لفكرة العدالة الضريبية ، الا ان بعض الدساتير تعطي تكريسا دستوريا مستقلا ، وهذا ما نص

(١) نبيل محمد عواجة ، مصدر سابق ، ص٤٨٤.
(٢) القضية رقم (٢٢٩) لسنة ٢٩ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر/ جلسة ٢٠١٣/٥/١٢.

عليه الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ ، اذ جاء فيه : "يعفى اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب ، بما يكفل عدم المساس بالحد الادنى اللازم للمعيشة ، وينظم ذلك بقانون" [١] .

ونرى انه من الضروري اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة ، لما يترتب على ذلك من تحقيق العدالة الضريبية ، ومن جهة اخرى ان حصيلة الضريبة لا يمكن ان تتاثر مادامت الضريبة المعفاة تكاد – وفي اغلب الاحوال – ان تكون غير كافية لتغطية نفقات فرضها وجبايتها .

I.ب.٢. الفرع الثاني

الاساس التشريعي لمبدا المقدرة التكليفية

لما كانت نصوص الدستور لا تتسع لجميع مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية داخل الدولة لذا بات لزاما على معظم الدساتير ان تكتفي بالنص على عموميات ما ترنو ارساءه من الحقوق والحريات وتنظيم الحاية السياسية ودعائم الحكم ، دون النص على تفاصيل تلك المقاصد العامة في صلب الوثيقة الدستورية ، تاركة تفاصيل ذلك للمشرع العادي ، ليتولى تنظيم تلك المقاصد في ضوء الضوابط الدستورية العامة ، وتماشيا مع ما تم ذكره فان الدستور نص على مبدا العدالة الضريبية ، بيد انه لم يحدد ما هو المقصود بهذا المبدا تاركا الامر للمشرع الذي يقوم بوضع التشريعات الضريبية مسترشدا بهذه القاعدة الدستورية ، ليعطي تحديدا واضحا لماهية تلك العدالة ، وحدودها الفاصلة ، وما يعد متطابقا معها ، وما يعد مخالفا لها [٢] .

وعلى اساس ذلك اخذت العديد من التشريعات الضريبية بنظام الضرائب الشخصية ، الذي مقتضاه ان تأخذ التشريعات الضريبية بعين الاعتبار عند فرض الضرائب ، شخص المكلف ومركزه المالي ووضعه الاجتماعي ، فلا يمكن فرض الضريبة بالاعتماد على المادة الخاضعة للضريبة فحسب ، وانما يتم النظر الى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف ، مثال على

(١) المادة (٢٨)، – ثانيا- من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
(٢) اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب ، مصدر سابق ، ص٦٧-٦٨.

ذلك ، تقرير اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة ، او تقرير اعفاءات ضريبية بما ينسجم مع الاعباء العائلية او التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول تبعا لمصادرها ، اذ يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية خاصة على خلاف الدخل الناتج عن راس المال ، وهذا المبدا هو المعمول به بشان الكثير من الضرائب وتأخذ به العديد من التشريعات الضريبية في دول العالم [١] .

وانه ولئن صح اتخاذ الضريبة كوسيلة لتوزيع اعباء النفقات العامة على المكلفين بالاعتماد على اسس عادلة ، الا انه لا يجوز ان تفرض ، ويحدد الوعاء الخاص بها ، بالشكل الذي يؤدي الى زوال راس المال المفروض عليه بصورة كلية ، او الانتقاص منه بدرجة كبيرة ، فلا يمكن ان تكون الضريبية قد شرعت لهذا الغرض ، وما قصد الدستور ولا التشريع ان تؤدي في نهاية مطافها الى فقدان المكلف لراس ماله المحمل بعبئها ، على اساس ذلك كان الدخل – لما يتميز به من طبيعة دورية ومتجددة – هو الذي يشكل وباختلاف مصادره ، الوعاء الاساس والمفضل للضريبة ، اذ يشكل التعبير الحقيقي عن المقدرة التكليفية للمكلف ، في حين يشكل راس المال وعاء ضريبيا تكميليا لا يلجا اليه المشرع الا على سبيل الاستثناء ، ولمرة واحدة او لفترة محددة ، كي لا تنال الضريبة من وعائها بأكمله او تقوم بامتصاص معظم جوانبه [٢] .

وتماشيا مع ما سبق ذكره ، كان لزاما على القانون الضريبي باعتباره فرع من فروع القانون العام ان يعمل على التوفيق بين اطراف العلاقة الضريبية وهما المكلف والادارة الضريبية ، اذ ان هذه العلاقة غير متكافئة فيكون الطرف الاول مدينا وملتزما بدفع ما يتوجب عليه قانونا وهو الطرف الضعيف ، على خلاف الطرف الثاني فهو الذي يفرض وينفذ وهو

(١) سوزي عدلي ناشد ، *اساسيات المالية العامة النفقات العامة – الايرادات العامة – الميزانية العامة* ، (لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية ، ٢٠٠٩)، ص١٢٩.
(٢) القضية رقم (٥) لسنة ١٠ قضائية/المحكمة الدستورية العليا في مصر/ جلسة ١٩٩٣/٦/١٩.

الطرف الاقوى في العلاقة ، وبالتالي لا تعادل يذكر بين الطرفين لطالما ان العلاقة القائمة بينهما لا تتحدد بصورة تعاقدية وانما تتحدد وفقا للقانون جبرا وقهرا [١] .

وعن الأساس التشريعي الذي يقوم عليه المبدأ في التشريع الضريبي العراقي ، نص المشرع على ان يترك من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها شريطة تأييد ذلك بوثائق مقبولة [٢] ، وبذلك يكون الدخل الصافي هو (الدخل الإجمالي مطروحا منه المصاريف التي ساهمت في تكوين الدخل) ، وهناك تطبيقات كثيرة لمبدا المقدرة التكليفية في التشريع العراقي سنتناولها لاحقا بشيء من التفصيل بمناسبة الحديث عن صور تطبيق مبدا مراعاة المقدرة التكليفية في التشريع العراقي .

وعلى اساس ما تقدم ، نرى انه من الضروري صياغة الضريبة بالصيغة التي تضمن وتؤمن تحقيق العدالة الضريبية ، ولا يقتصر ذلك على علاقة المكلف بالإدارة الضريبية فحسب ، وانما يجب ان يمتد الى تحقيق العدالة بين المكلفين بدفع الضريبة من خلال مراعاة المقدرة التكليفية الحقيقية لكل مكلف ، كما يتعين تحديد الضريبة بموازين دقيقة ، ولا تفرض الا لضرورة تقتضيها ، وهو ما ارتبط من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية ورقابتها للسلطة التنفيذية ، ومن هنا كان القانون وحده وسيلة لفرضها ، وبات عليه ان يستظهر الحكمة التشريعية منه ، والتي ترتبط حتما بالتأكيد من ارتباط النص الضريبي بالمقدرة التكليفية للمكلف.

II. المبحث الثاني

صور مبدا المقدرة التكليفية ومدى التزام المشرع العراقي بتطبيقه

سبق وان تمت الاشارة الى ان الضريبة لكي تكون عادلة يجب ان تتناسب مع قدرة المكلف على الدفع وقدرته على تحمل اعباء الدولة ، لان الطاقة الضريبية للمكلف هي عامل

(١) رابح رتيب ، *الممول والادارة الضريبية* ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ١٩٩١)، ص٥-٦.
(٢) نصت المادة الثامنة، من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ على : (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك ...) .

ضروري يجب مراعاته عند اقتطاع الضريبة وخلافا لذلك نكون امام انتهاك صريح لمبدا العدالة الضريبية ، ومن جهة اخرى فان المقدرة التكليفية تقتضي الاخذ ببعض المبادئ ، مثل مبدا اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة ، والاعفاء مقابل الاعباء العائلية ، ومبدا التمييز في المعاملة بين الدخول حسب مصدر الدخل واستعماله ، وعلى الرغم من التزام المشرع العراقي بمراعاة مبدا المقدرة التكليفية ، بيد ان ذلك لم يصل الى حد الطموح المطلوب ، فثمة مخالفات سجلت على المشرع العراقي حول مدى مراعاته لهذا المبدا ، اذ ان التطبيقات المسجلة لم ترتق بعد لتصل الى ابهى صور الشخصية والتي تتمحور في المراعاة الكاملة لمقدرة المكلف الفعلية ، وعلى اساس ما تقدم سنقسم الدراسة في هذا المبحث الى مطلبين ، نتناول في الاول موضوع صور مراعاة مبدا المقدرة التكليفية ، بينما يبين الثاني موقف المشرع العراقي من تطبيق مبدا المقدرة التكليفية وعلى النحو الاتي :

II.أ. المطلب الاول

صور مراعاة مبدا المقدرة التكليفية

تزدان التشريعات الضريبية بالكثير من صور الاعفاءات الضريبية المتنوعة كالإعفاءات السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، وينضوي تحت لواء الاعفاءات الاجتماعية والتي يجد موضوع بحثنا ضالته فيها عدد من الصور ، لعل اكثرها شيوعا ، اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة ، والاعفاء الخاص للأعباء العائلية واختلاف المعاملة تبعا لمصدر الدخل ، علما ان هناك صور اخرى لكننا ارتأينا الاقتصار على الصورتين السابق ذكرهما ، وكما اسلفنا كونهما الاكثر شيوعيا ، وعلى اساس ما تقدم ، سنقسم الدراسة في هذا المطلب الى فرعين ، يتناول اولهما اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة والاعباء العائلية ، بينما يخصص الثاني لموضوع اختلاف المعاملة الضريبية وفقا لمصدر الدخل وتطبيق التصاعد في سعرها وعلى النحو الاتي :

II.أ.١. الفرع الاول

اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة والاعباء العائلية

غالبا ما يهدف وضع الحد الادنى اللازم للمعيشة الى رسم سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية للحد من الفقر ، والعمل على توفير احتياجات الافراد الاساسية وتوفير المستوى المعيشي الملائم والمقبول اجتماعيا ، فهو يعد الوسيلة الفاعلة لتحقيق العدالة الضريبية ، كونه يمثل الحد الذي لا يجوز النزول عنه بموجب القانون ، ويعد الحد الادنى اللازم للمعيشة صورة من صور العبء الضريبي الفردي ، وهو ما يصطلح على تسميته (حد الكفاف) ويقصد به : المبلغ اللازم للشخص في الظروف العادية كي يتمكن بوساطته من المحافظة على حياته وحياة اسرته من الناحيتين المادية والمعنوية [١] .

وعرف كذلك بانه ترك جزءا معينا من الوعاء الضريبي سواء اكان دخل ام ثروة ، يلزم للمحافظة على مستوى معيشي انساني معين للمكلف ، والا تسري الضريبة على قدر معين من دخل كل شخص لمواجهة نفقات معيشته ، كالمأكل والمشرب ، والماكل ، والملبس ، واعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة انما يعني اعفاء القدر اللازم لاستمرار حياة الانسان [٢] .

ونرى من جانبنا بان اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة هو كل ما يثقل كاهل المكلف بسبب اي رابطة من الروابط الاجتماعية كالزواج ، والقرابة ، فالمكلف قد يكون متزوج ولديه اولاد ، وقد لا يكون لديه اولاد لكن لديه من يعيلهم شرعا كالأم والاب .

ويسهم اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة في تكريس مبدا العدالة الضريبية ، فلكي تكون الضريبة عادلة يتوجب ان تراعي عدم المساس بحد الكفاف الذي يكفل للمكلف العيش الكريم له ولمن يعولهم ، ذلك ان تحصيل الضرائب من ذوي الفقر والفاقة انما يساهم بشكل او

(١) عبد الحفيظ عبد الله عبد ، *المالية العامة* ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠٠)، ص٢٢٧.
(٢) عباس مفرج الفحل ، مصدر سابق ، ص١٧٣.

باخر بهدر قاعدة الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة ، اذ تتجاوز تلك النفقات قيمة الضرائب التي يتم تحصيلها ، كما ان فرض الضريبة انما يدور وجودا مع المقدرة التكليفية [١].

ومن جهة اخرى ، فقد يكون المكلف بالضريبة محملا بأعباء عائلية ، كان يكون متزوجا ومعيلا لعائلة كبيرة ، ومما لا شك فيه ان هذه الاعباء ستضعف من مقدرته التكليفية ، وبالتالي تسعى اغلب قوانين الضرائب الى خصم مبالغ معينة لمواجهة هذه الاعباء لغرض الوصول الى المقدرة الحقيقية للمكلف ، فتفرق هذه القوانين في المعاملة بين المكلف الذي لديه اعباء عائلية وبين من ليس لديه هذه الاعباء ، اذ يتم تخفيض الضريبة بنسبة معينة للمكلف الاعزب وبنسبة اخرى للمتزوج واكثر من ذلك لمن لديه اطفال ، وتراعي اعباء المكلف كلما كان مكلفا بالإنفاق على اي شخص يعيله [٢] .

ويعد الاعفاء للأعباء العائلية بشكل عام من اهم وسائل تحقيق التضامن الاجتماعي بين افراد المجتمع على اساس ان مراعاة هذه الاعباء ، وخاصة ما يتعلق منها بالحالة العائلية ، ومستوى الاعالة من شانه التخفيف من حدة وعبء الضريبة على كاهل المكلف ، الامر الذي يتماشى مع متطلبات مبدا المقدرة التكليفية [٣] .

بيد ان ما يجب الاشارة اليه ان اية دولة ترغب في اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة والاعباء العائلية لابد ان تضع معيارا او اكثر لغرض قياس هذا الاعفاء ، ومرد ذلك ان التشريعات الضريبية وبالأخص في البلدان العربية توضع وتطبق لفترات زمنية طويلة ، ويلعب التضخم خلال هذه الفترات دورا بارزا في التأثير على دخول الافراد وبالأخص محدودي الدخل ، الامر الذي يدفع الحكومات الى استخدام الارقام المطلقة في قياس الدخل القومي لإيهام المواطنين بانها تسعى لتحقيق ارتفاعا في مستوى المعيشة ، بيد ان المقياس الحقيقي الذي يجب الركون اليه هو متوسط الدخل الفردي الحقيقي ، كما يرى البعض امكانية

(١) نبيل محمد عواجة ، مصدر سابق ، ص١٨٠.
(٢) عبد العال الصكبان ، *علم المالية العامة* ، (بغداد: دار الجمهورية ، الطبعة الثالثة ، ١٩٦٦)، ص١٧٣.
(٣) سلامة عبد الرحيم عوض ، مصدر سابق ، ص١٢٧.

اللجوء في قياس الاعفاء الى المستوى العام للأسعار او من خلال عملة او سلعة ذات استقرار نسبي مرتفع كالدولار او الذهب [١] .

ويرى الباحث بصورة عامة ليس هناك ما يلزم الدولة بان تأخذ احد هذه المعايير ، بل انها تعتنق ما تراه مناسبا ومتماشيا مع سياستها الاقتصادية وملائما للمتغيرات الاجتماعية والاقتصادية القائمة في البلد ، بيد انها ملزمة في كل الاحوال بتبني احدها وجعله اساسا لقياس اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة والاعباء العائلية ، اذ ان تركه من دون تغيير يجعل منه غير ملائم ومنسجم مع تطورات الحياة ويبتعد به عن مبدا مراعاة المقدرة التكليفية بشكل خاص ومبدأ العدالة الضريبية بشكل عام .

II.أ.٢. الفرع الثاني

اختلاف المعاملة الضريبية وفقا لمصدر الدخل وتطبيق التصاعد في سعرها

لغرض الوصول الى المقدرة التكليفية ، لابد من التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول حسب مصادرها ، علما بان ذلك غير ممكن وصعب التحقق في الضرائب العامة على الدخل ، بينما هو ممكن ويسير في الضرائب النوعية على الدخل ، لامكانية تفريد الضريبة ومراعاة الدخول حسب مصدرها ، ويتم ذلك من خلال التشدد مع الدخول التي مصدرها راس المال ومراعاة الدخول التي مصدرها العمل ، اذ تتسم الاولى بالثبات وعدم التأثر بالظروف الشخصية والاجتماعية للمكلفين ، بينما تتاثر الاخيرة بصحة صاحبها وظروفه الاجتماعية [٢] ، وربما يوعز سبب التباين الى عوامل عدة ، منها ان الدخل المتاتي من العمل هو اقل انتظاما وثباتا من الدخل المتأتي من راس المال ، فالمكلف الذي يحصل على دخله من عمله يكون عرضة لانقطاعه جراء المرض او كبر السن او العجز او البطالة وبالتالي فقدان هذا الدخل ،

(١) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مصدر سابق ، ص١٦٢.
(٢) احمد خلف حسين الدخيل ، *تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي* ، (لبنان: المؤسسة الحديثة للكتاب ، ٢٠١٢)، ص٩٦-٩٧.

في حين ان الدخل الذي مصدره راس المال لا يتصور تعرضه للفقدان كونه يتسم بالاستقرار النسبي [١].

وغالبا ما يلجا المشرع الضريبي الى اسلوب التمييز في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل لغرض تطبيق سياسة اقتصادية مناسبة ، ويتميز هذا الاسلوب بتنوع التشريعات الضريبية والاجراءات الادارية بالشكل الذي ينسجم مع كل نوع من انواع الدخول وظروف المكلفين ، اذ تستخدم اساليب مختلفة في تحديد الوعاء الضريبي ، وطرائق ومواعيد مختلفة في التحصيل واجراءات مختلفة في الطعن وحل المنازعات الضريبية ، ونظرا لاختلاف انواع الدخول من دولة الى اخرى ، فان الامر يستتبع اختلاف عدد الضرائب النوعية المفروضة في كل دولة ، ويضاف لذلك ان هذا الأسلوب يتميز بقدرته على التفرقة في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل ، مما يساعد في كونه وسيلة ناجعة ومناسبة لتحقيق الكثير من الاهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ، من خلال مراعاة المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلفين ، بالاضافة الى تخفيف العبء الضريبي عن اي نشاط مرغوب فيه ، او زيادته على اي نشاط اخر غير مرغوب فيه [٢] .

ومن جهة اخرى ، تسعى التشريعات الضريبية الى تحديد مقدار الضريبة من خلال تطبيق سعر معين على المادة الخاضعة لها ، ويقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة ، والقدر من المادة المكونة لوعائها ، ولعل من مثالب عدم تحديد سعر عادل للضريبة ، تفشي ظاهرة التهرب الضريبي [٣] .

ومن الوسائل التي يراعي من خلالها المشرع الضريبي مبدا العدالة الضريبية ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف ان يعمد الى تدرج السعر تبعا لزيادة الوعاء الخاضع للضريبة وهو ما يسمى بالتصاعد في سعر الضريبة ، فمقدرة الغني حتما ستكون اكبر ممن هو اقل منه ثراء ، وذلك لان المساواة في السعر مع اختلاف كمية الوعاء الضريبي يعطينا

(١) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مصدر سابق ، ص٢٠٥.
(٢) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مصدر سابق ، ص٢٠٦-٢٠٧.
(٣) نبيل محمد عواجة ، مصدر سابق ، ص٤٩٦.

مساواة نظرية ، اذ تكون التضحية لدى ذوي الوعاء الاكبر اقل منها لدى ذوي الوعاء الاصغر ، في حين ان المساواة الحقيقية تتطلب المساواة في التضحية ، وهذا لا يمكن تصوره الا بالسعر التصاعدي الذي يجعل الغني يدفع الضريبة بنسبة اكبر من الفقير محدود الدخل [١] .

وتعزف على اثر ذلك اغلب التشريعات الضريبية من تطبيق الضريبة النسبية [٢] ، رغم ما تتسم به من بساطة وسهولة في التطبيق وتحقيقها للمساواة ، بيد ان المساواة هنا لا تعد وان تكون مساواة حسابية وليست مساواة حقيقية بالنسبة للاعباء العامة ، كما انها تعد ضريبة غير عادلة ، كونها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها ، فتمثل عبئاً ثقيلا على اصحاب الدخول المنخفضة ، بينما تشكل عبئاً خفيفا قد لا يشعر به اصحاب الدخول المرتفعة ، وامام هذه الاعتبارات فقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة الى العزوف عن تطبيق الضريبة النسبية والاخذ بالضريبة التصاعدية ، مع حصر الضريبة النسبية في اضيق نطاق ممكن .

II.ب. المطلب الثاني

موقف المشرع العراقي من تطبيق مبدا المقدرة التكليفية

لا يخلو التشريع العراقي من تطبيقات تتعلق بشخصية الضريبة قد تبدو اكثر وضوحا في ظل ضريبة الدخل ، بيد انها لم تصل الى حد الطموح المطلوب ، اذ انها لم ترتق بعد لتصل الى ابهى صور شخصية الضريبة والتي تتمحور في المراعاة الكاملة لمقدرة المكلفين واعبائهم العائلية والاجتماعية ، يقابل ذلك انه تم تسجيل عدد من الخروقات على المشرع الضريبي العراقي خالف فيها مبدا شخصية الضريبة ، وعلى اساس ذلك سنقسم الدراسة في هذا المطلب الى فرعين ، يخصص الاول لموضوع صور تطبيق مبدا مراعاة المقدرة التكليفية في التشريع العراقي ، بينما يوضح الثاني موضوع صور مخالفة مبدا مراعاة المقدرة التكليفية في التشريع العراقي وعلى النحو الاتي :

(١) عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص١٨٤.
(٢) تعرف الضريبة النسبية بانها النسبة المئوية الثابتة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها.

II.ب.١. الفرع الاول

صور تطبيق مبدا مراعاة المقدرة التكليفية في التشريع العراقي

في الوقت الذي ابتعدت فيه الدساتير والقوانين الضريبية عن التصريح بقاعدة اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة مع التزامها بالعمل بهذه القاعدة في معظم القوانين الضريبية ، نجد وخلاف ذلك ان المشرع الدستوري العراقي قد اعلن صراحة وتحديدا في البند ثانيا من المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ ، والتي سبق الاشارة اليها بمناسبة الحديث عن الاساس الدستوري لمبدا المقدرة التكليفية ، عن اعفاء اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الادنى للمعيشة واحال الى قانون يصدر بهذا الصدد ، غير ان هذا القانون لم يصدر لحد الان [١] .

وفي الشأن نفسه ، نجد ان المشرع وفي التشريعات الضريبية الاخرى قد اعفى (٨٠٠)م^{٢} من الخضوع لضريبة العرصات ، اذ جاء في قانون ضريبة العرصات : "تعفى من الضريبة العرصات التالية : أ- عرصة واحدة لكل مكلف لا تزيد مساحتها او حصته الشائعة فيها على (٨٠٠) م^{٢} ثمانمائة متر مربع وتستوفى الضريبة عما يزيد على ذلك ، وللمكلف تعيين العرصة او الحصة التي يطلب حصر الاعفاء بها" [٢] .

ومن جهة اخرى فقد اعفى المشرع العراقي دار السكن او الشقة السكنية الواحدة للمكلف بضريبة العقار ، اذ جاء في القانون : "تعفى دار السكن والشقة السكنية من ضريبة العقار المفروضة بموجب احكام القانون ..." [٣] .

كما ان القرار رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ والمتعلق بنقل ملكية عقار او حق التصرف فيه قد اعفى اول (٢٠) مليون من الخضوع للضريبة على نقل ملكية عقار او حق التصرف

(١) احمد خلف حسين الدخيل ، مصدر سابق ، ص٩٥.
(٢) المادة (٤)، من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢.
(٣) المادة (٤)، فقرة (١) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.

فيه ، وقد جاء بالقرار : "يعفى من الضريبة اول (٢٠٠٠٠٠٠٠) عشرين مليون دينار من قيمة العقار المقدرة او بدله ..." [١] .

وبالتالي نجد ان المشرع العراقي قد ترك جزء معين من الوعاء الضريبي سواء كان دخل ام ثروة يلزم للمحافظة على بقاء المكلف على مستوى معيشي انساني معين ، والغرض من ذلك يكمن في مراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين .

اما فيما يتعلق بالاعفاء للاعباء العائلية فقد قررت المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ جملة من الاعفاءات على الرغم من التعديلات التي طرات على هذه المادة الا انها شكلت القاعدة الاساسية لتقرير اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة وكذلك الاعفاءات الخاصة بالاعباء العائلية ، وتقف هذه الاعفاءات على الحالة الاجتماعية للمكلفين ومراعاة مقدرتهم التكليفية [٢] .

وفي هذا الصدد ، فرق المشرع العراقي في تحديد الاعفاء بين الاعفاء الممنوح للزوجة والاعفاء الخاص بالأولاد الذين لم يتموا السنة الثامنة عشر من العمر اما من اتم سن الثامنة عشر من العمر من البنات (غير المتزوجات) والابناء المستمرين على الدراسة (مدرسة اعدادية او عالية) ، فان السماح الممنوح عنهم يستمر الى حين اكمال الابن دراسته او ان يتم سن الخامسة والعشرون ويراعى في ذلك اقصر الاجلين [٣] .

واضاف المشرع العراقي للمكلف سماحا اضافيا متى بلغ (٦٣) سنة من العمر ، وهنا يظهر التطبيق الحقيقي لمبدا مراعاة المقدرة التكليفية ، اذ ان الوصول لهذا العمر يتطلب حتما توفير خدمات طبية بحكم ارتفاع احتمالية الاصابة بالأمراض المزمنة والطارئة ، وقد احسن المشرع العراقي بمنح هذا الاعفاء لمراعاته اعتبارات العدالة الضريبية لحاجة المكلف لنفقات

(١) الفقرة (١) من البند (ثانيا) من القرار رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ والمتعلق بنقل ملكية عقار او حق التصرف فيه .
(٢) لمزيد من التفاصيل ينظر المادة (١٢)، من قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .
(٣) المادة (١٢)، فقرة (٣) من قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

اضافية ، كما انه يأتي كرد للجميل لما قدموه من اسهامات للمجتمع بطريقة تتناسب مع طبيعة القانون الضريبي من خلال التخفيف عن كاهل هؤلاء الاشخاص [١] .

اما عن اختلاف المعاملة الضريبية تبعا لمصدر الدخل ، ولغرض الوصول الى المقدرة التكليفية ، فانه لابد من التمييز في المعاملة بين انواع الدخول حسب مصدرها وهو ما لا يمكن تصوره في الضرائب العامة على الدخل ، لكنه ممكن ويسير في الضرائب النوعية على الدخل ، ومرد ذلك هو امكانية تفريد الضريبة ومراعاة الدخول التي مصدرها العمل والتشدد مع الدخول الناتجة عن راس المال ، وعلى اساس ذلك ، وانسجاما مع مراعاة المقدرة التكليفية نجد تعدد القوانين الضريبية في العراق بين دخل ، وعقار ، وعرصات ، ونقل ملكية عقار ، او حق التصرف فيه ، بالإضافة الى الضرائب الجمركية [٢] .

واخيرا فان المشرع العراقي وتماشيا مع مبدا العدالة الضريبية ومراعاة لمبدا المقدرة التكليفية قد اخذ بالسعر التصاعدي في قانون ضريبة الدخل بشكل عام مع وجود بعض الاستثناءات ، بالإضافة الى الضريبة على نقل ملكية عقار او حق التصرف فيه [٣] .

ومن خلال ما تقدم ، واذا اردنا الوقوف على مدى التزام المشرع الضريبي العراقي اعتبارات العدالة الضريبية ومراعاة المقدرة التكليفية وبالأخص في ظل ضريبة الدخل ، يمكن القول انه كان مراعيا لهذه الاعتبارات من خلال تقريره اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة وكذلك تقريره عدد من الاعفاءات لاعتبارات عائلية كسماح المكلف لذاته وسماح الابناء وسماح العمر .

II.ب.٢. الفرع الثاني

مخالفة مبدا مراعاة المقدرة التكليفية في التشريع العراقي

لا تتحقق شخصية الضريبية والقائمة على المراعاة الكاملة للمقدرة التكليفية للمكلفين الا بمراعاة تلك المقدرة بصورها المختلفة ، واما في حالة مراعاة بعض الصور دون غيرها فأننا نكون امام شبه شخصية للضريبة ، وتماشيا مع ذلك فان قانون ضريبة العرصات العراقي النافذ قد راعى اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة من دون بقية الصور الاخرى ، والضريبة على نقل ملكية عقار او حق التصرف فيه قد راعت التصاعد واعفاء الحد الادنى اللازم

(١) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مصدر سابق ، ص١٧٦.
(٢) عباس مفرج الفحل ، مصدر سابق ، ص١٨٤-١٨٥.
(٣) احمد خلف حسين الدخيل ، مصدر سابق ، ص٩٧.

للمعيشة ، وتكون امام عينية الضريبة اذا لم يراع المشرع اي صورة من صور مراعاة مبدا المقدرة التكليفية ، وخير مثال على ذلك قانون ضريبة العقار العراقي النافذ وبقية الضرائب غير المباشرة [١] .

وبالرغم من كون المشرع العراقي قد فرق بين الاعباء العائلية للزوجة والاولاد ، الا اننا نجد انه قد جانب الصواب ولم يحقق العدالة الضريبية ومراعاة المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلفين قيما يخص الوالدين والاخوة والاخوات الذين يعيلهم المكلف ، على الرغم من انتشار حالات الاعالة في العراق بسبب الحروب واحداث العنف التي مر بها ، بحيث ان كثير من المكلفين يعيلون الوالدين والاخوات ، فضلا عن ابناء الاخوة والاخوات الايتام ، فمن الاجدر بالمشرع العراقي ، لاسيما ان العراق يمتلك الكثير من الايرادات الاخرى ان يشرع اعفاءات مقابل اعالة الوالدين والاشخاص الذين يكلف الشخص بإعالتهم شرعا [٢] ، اذ ان تشريعات الاحوال الشخصية تلزم الشخص بالإنفاق على الوالدين ولا يؤثر من ذلك ان النفقة الشرعية هي احدى التكاليف واجبة الخصم وحسب ما جاء في المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل ، كون هذه التكاليف لا يمكن تنزيلها الا بعد توافر شروط معينة يأتي في مقدمتها صدور قرار من محكمة مختصة ، والسؤال الذي يطرح في هذا الصدد ، ماذا عن عمليات الانفاق التي تتم طوعا وهي الاصل في ذلك ؟ اليست اولى بالتنزيل ؟ ولا يؤثر في هذا الخصوص حجة تعقيد الاجراءات والحاجة الى ادارة ضريبية كفوءة ذات خبرة فنية كبيرة ، اذ ان هذه المبررات غير مقبولة ، فالمطلوب من الادارة الضريبية ان تكون على درجة من التطور من خلال ادخال المنتسبين في دورات تدريبية مكثفة خارج البلاد [٣] .

ومن المخالفات المسجلة على المشرع الضريبي العراقي ، انه بتاريخ ١٩٨٠/١/٥ صدر قرار من مجلس قيادة الثورة (المنحل) بالرقم (٢٣) والذي يقوم على اعفاء الرواتب والاجور وكل المخصصات والمكافآت التي يتقاضاها منتسبو الدولة والقطاع الاشتراكي ، من ضريبة الدخل ، وقد نص القرار اعلاه على تنفيذه اعتبارا من تاريخ ١٩٨٠/١/١ ، وقد تم

(١) احمد خلف حسين الدخيل ، مصدر سابق ، ص٩٨.
(٢) عباس مفرج الفحل ، مصدر سابق ، ص١٨٠-١٨١.
(٣) احمد خلف حسين الدخيل ، مصدر سابق ، ص٩٨-٩٩.

التأكيد على هذا التوجه بصدور قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ ، لكن وبعد الحرب في ٢٠٠٣/٤/٩ ظهر اتجاه مغاير يقوم على اخضاع تلك الفئة للضريبة مرة اخرى ، حيث ورد في الامر المرقم (٤٩) الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة عام ٢٠٠٤ النص الصريح على اخضاع هذه المداخيل للضريبة وتحديدا في القسم رقم (١١) من هذا الامر [١] .

وربما ينتقد المشرع الضريبي العراقي بسبب اخضاع رواتب موظفي الدولة للضريبة ، اذ يشكل عدولا عن مبدا استمر تطبيقه ما يقارب (٢٤) عاما وتضمن اثار ايجابية لموظفي الدولة ، انعكست بشكل واضح على ادائهم الوظيفي خدمة للصالح العام ، لذلك لم تكن هذه الخطوة موفقة للمشرع الضريبي العراقي ، كون الدخول التي تحصل عليها هذه الفئة غالبا ما تكون محدودة ، وان تطبيق مبدا العدالة الضريبية ومراعاة المقدرة التكليفية يتطلب الاعفاء من الضريبة ، بالإضافة الى ان الدولة هي مصدر هذه الدخول وان فرض الضريبة عليها يعد كمن اعطى بيده اليمنى وصادره بيده اليسرى .

الخاتمة

في ختام بحثنا نقدم بعض الاستنتاجات والتوصيات التي يراها الباحث مناسبة للموضوع ، وعلى النحو الاتي :

اولا :- الاستنتاجات

١- ان المشرع الدستوري العراقي ، قد نص صراحة على اعفاء اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بالشكل الذي يكفل عدم المساس بالحد الادنى اللازم للمعيشة ، وقد جاء ذلك في المادة (٢٨) الفقرة ثانيا من الدستور ، بيد ان ما يلاحظ على ذلك ان الحد الادنى اللازم للمعيشة المعفي بموجب القانون اقل بكثير من الحد الادنى الفعلي اللازم للمحافظة على

(١) ينظر الامر (٤٩) الصادر سنة ٢٠٠٤ ، اذ جاء في القسم (١١) منه : "ان تخضع للضريبة اعتبارا من اليوم الاول من ابريل لسنة ٢٠٠٤ الرواتب والاجور والمخصصات التي يتقاضاها موظفي دوائر الحكومة وموظفي القطاعين العام والمختلط بغية ضمان مشاركة جميع قطاعات المجتمع العراقي في عبء الضريبة واعترافا بان هذه العائدات هي لمصلحة الشعب العراقي" .

مستوى معيشي انساني لائق بالمكلف ، اذا ما قورن هذا الحد مع التشريعات الاخرى ، على الرغم من ان العراق يعتمد على واردات كثيرة غير الضرائب يأتي في مقدمتها الواردات النفطية .

٢- اننا لا نجد في التشريع الضريبي العراقي سوى قانون ضريبة الدخل هو من يلتزم بشخصية الضريبة ، فمع ان الشخصية هي الحد الادنى من التفريد في المعاملة الضريبية بما ينسجم مع مراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين ، الا ان تطبيقها كان على نطاق ضيق ، فالاصل في الضرائب هو العينية والاستثناء هو الشخصية ، بل واكثر من ذلك ان الشخصية في ظل ضريبة الدخل لم تصل الى الطموح المطلوب ، اذ انها لم ترتق بعد لتصل الى ابها صور الشخصية والتي تتمحور في المراعاة الكاملة لمقدرة المكلف وظروفه الشخصية .

ثانيا :- التوصيات

١- ضرورة الاخذ بنظر الاعتبار مصادر الدخل الخاضعة للضريبة ، بالشكل الذي يخفف فيه الضريبة عن الدخل الذي مصدره العمل ، كما يجب التخفيف من كاهل الفرد المنتفع من السلعة الضرورية ، بالإضافة الى ضرورة تعديل النصوص المتعلقة بالإعفاءات ، فمن الضروري اعفاء الحد الادنى اللازم للمعيشة ، اذ غفل المشرع من النص عليه على الرغم من النص عليه صراحة في الدستور العراقي النافذ والذي كفل الحد الادنى لمعيشة المكلف في المادة (٢٨) الفقرة ثانيا سابقة الذكر ، وهذا يشكل انتهاك صريح للدستور العراقي الذي ينص على العدالة الاجتماعية وتوفير العيش الكريم للفرد .

٢- نوصي المشرع الضريبي العراقي بضرورة اخذ القانون الضريبي بنظر الاعتبار المركز الشخصي للمكلف وظروفه العائلية والاقتصادية والاجتماعية وفي جميع أنواع الضرائب ، اذ لا نجد تطبيق لمبدا شخصية الضريبة سوى في قانون ضريبة الدخل ، وحبذا لو التفت المشرع لهذه الحالة وقلب المعادلة لمصلحة الشخصية تمهيدا للوصول الى التفريد الضريبي الكامل الذي يأخذ بالاعتبار كل ظروف المكلف واعبائه .

قائمة المراجع

اولا :- الكتب

١-احمد خلف حسين الدخيل ، *تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي* ، لبنان: المؤسسة الحديثة للكتاب ، ٢٠١٢.

٢-اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب ، *المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية* ، المكتب الجامعي الحديث ، من دون مكان نشر ، ٢٠١٢.

٣-حسين كامل وداعة ، *العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة دراسة مقارنة* ، لبنان: منشورات زين الحقوقية ، ٢٠١٧.

٤-رابح رتيب ، *الممول والادارة الضريبية* ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ١٩٩١.

٥-سوزي عدلي ناشد ، *اساسيات المالية العامة النفقات العامة – الايرادات العام – الميزانية العامة* ، لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية ، ٢٠٠٩.

٦-عادل احمد حشيش ، *اقتصاديات المالية العامة* ، القاهرة: مؤسسة الثقافة الجامعية ، ١٩٨٣.

٧-عاطف محمد موسى ، *العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق دراسة مقارنة* ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠١١.

٨-عباس مفرج الفحل ، *الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي* ، لبنان: منشورات زين الحقوقية ، ٢٠١٦.

٩-عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، *العدالة الضريبية دراسة مقارنة* ، المكتب الجامعي الحديث ، من دون مكان نشر ، ٢٠١٥.

١٠- عبد الحفيظ عبد الله عبد ، *المالية العامة* ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠٠.

١١- عبد العال الصكبان ، *علم المالية العامة* ، بغداد: دار الجمهورية ، الطبعة الثالثة ، ١٩٦٦.

١٢- محمد محمد عبد اللطيف ، *الضمانات الدستورية في المجال الضريبي* ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠٠.

١٣- محمود الطنطاوي الباز ، *ادوات المالية العامة* ، القاهرة: مطبعة النسر الذهبي ، ١٩٨٧.

١٤- محمود رياض عطيه ، *موجز في المالية العامة* ، القاهرة: دار المعارف ، ١٩٦٩.

١٥- نبيل محمد عواجة ، *مبدا عدالة الضريبة في قضاء الدستورية دراسة تحليلية* ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠١٩.

ثانيا : - الاطاريح والرسائل الجامعية

١- سلامة عبد الرحيم عوض ، "النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة"، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية ، ٢٠٠٧.

ثالثا : - الدساتير والقوانين والقرارات

١- دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .

٢- قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢.

٣- قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.

٤- القرار رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ والمتعلق بنقل ملكية عقار او حق التصرف فيه .

٥- قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

٦- الامر (٤٩) الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة سنة ٢٠٠٤ .

رابعا : - القرارات القضائية

١- القضية رقم (٣٣) لسنة ١٦ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر/ جلسة ١٩٩٦/٢/٣.

٢- القضية رقم (٢٢٩) لسنة ٢٩ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر / جلسة ٢٠١٣/٥/١٢.

٣- القضية رقم (٥) لسنة ١٠ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر / جلسة ١٩٩٣/٦/١٩.