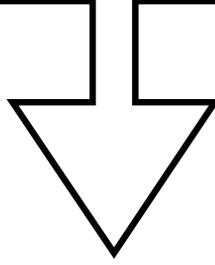


**الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية
في أطار وعاء الضريبة وهدفها**

**Balanced protection of tax principles within the
framework and purpose of the tax base**



م.م. علي عبد الهاوي عمير
كلية العلوم — جامعة البصرة

Ali Abdul Hadi Hammed
alialiabduhadi7@gmail.com

Abstract

Through the vocabulary of the research, we will try to shed light on the balanced protection of tax principles, including the principle of legality, fairness, and equality, and the extent to which these principles are reflected on the tax base as the subject on which the tax is imposed or this taxable material on the one hand, and on the other hand we focus on the impact of tax principles. On the objectives of the tax, as the traditional goal of tax has faded and declined in the present era, as the goal of the tax is no longer merely collecting money, and if it was an aim to finance the public treasury with the necessary resources to finance public spending channels, but in light of modern trends, especially the judicial and jurisprudential trends, they are no longer. The tax is just a means of collecting money, but the tax has economic, social, health, and environmental goals, and other goals that the legislator aims to reach through imposing the tax.

المخلص

نحاول من خلال مفردات البحث تسليط الضوء على الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية، ومنها مبدأ القانونية، والعدالة، والمساواة، ومدى انعكاس هذه المبادئ على وعاء الضريبة بوصفه المادة التي تفرض عليها الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة هذا من جانب، ومن جانب آخر نركز على تأثير المبادئ الضريبية على أهداف الضريبة، إذ أن الهدف التقليدي للضريبة تلاشى وانحدر في العصر الحاضر، إذ لم يعد الهدف من الضريبة مجرد جباية الاموال، وان كان غاية لتمويل الخزينة العامة بالموارد اللازمة لتمويل قنوات الانفاق العام، وانما في ظل الاتجاهات الحديثة، ولاسيما الاتجاهات القضائية والفقهية لم تعد الضريبة مجرد وسيلة لجباية الاموال، وانما أصبح للضريبة أهداف اقتصادية واجتماعية وصحية وبيئية، وغيرها من الأهداف الاخرى التي يرمي المشرع الوصول اليها من خلال فرض الضريبة.

المقدمة

تعد الضريبة في ظل الاتجاهات المعاصرة أداة للسياسية المالية التي تتبعها الدولة، لتحقيق عدد من الأهداف، إذ أن المحل القانوني للضريبة أتسع

ليشمل أهداف متعددة، ومتنوعة فضلاً عن الأهداف المالية والاجتماعية والأقتصادية والسياسية، أهداف بيئية وصحية، وبمعنى آخر أصبحت الضريبة أداة من أدوات التوجيه الأقتصادي في الدولة.

وأن الالتزام بالضوابط الدستورية عند القيام بعملية تشريع القوانين الضريبية، فأن ذلك سوف يؤدي الى جعل التنظيم الفني للضريبة مشروعاً، مما ينعكس ايجاباً في تعيين وعاء الضريبة أو محلها تعييناً لا لبس فيه أو غموض، وكذلك له انعكاسه في التزام المكلف بدفع الضريبة، لشعوره بأن الضريبة تحقق العدالة، وليس فيها غبن، وكذلك ان الالتزام بالضوابط الدستورية له انعكاسه على تنظيم الأهداف التي تسعى اليها الدولة من وراء فرض الضريبة، اذ قد تسعى الدولة من فرض الضريبة الى الحد من مزاوله نشاط معين أو التشجيع على نشاط معين، اذ لم يعد الهدف الجبائي الهدف الاول وأن كان الغاية النهائية للضريبة.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من خلال بيان الحماية المتوازنة التي يوفرها الدستور، والمحاكم الدستورية، وبالتحديد المحكمة الدستورية العليا في مصر، لما لها من دور أساسي في حماية المبادئ الدستورية، وتدعيم المبادئ الضريبية والتي عادةً ماتكون حاکمة في عملية فرض الضريبة، ومنها مبدأ القانونية ومبدأ العدالة الضريبية ومبدأ المساواة أمام الضرائب، اذ تعد هذه من المبادئ الدستورية وأن أيراد مثل هذه المبادئ في صلب الدساتير فأنها تشير الى أنها تمثل ضمانات دستورية مهمة للمكلف وللخزينة العامة، لما لهذا من دور مهم في عملية فرض الضريبة، اذ أن الأخيرة يجب أن تكون مبنية على أسس منسجمة مع الأحكام الدستورية، وغير متقاطعة معها؛ وان هذا الأمر يتطلب أن يكون تحديد وعاء الضريبة غير مخالف للضمانات الدستورية،

وكذلك ان الألتزام بالحماية الدستورية للمبادئ الضريبية، عند التنظيم الفني للضريبة فإن ذلك سيجعل من الضريبة أداة لتحقيق عدد من الأهداف، وفي مقدمتها تحقيق العدالة.

مشكلة البحث:

إن الحماية المتوازنة والتي نجدها في ثانياً نصوص الدستور، إذ أن الأخير مثلما ينص على حق الدولة في إستيفاء الضريبة، كذلك ينص على أن الملكية الخاصة مصونة ولايجوز التعدي عليها الا في الحدود التي رسمها الدستور، وأيضاً ينص الدستور بعدم جواز فرض الضريبة الا بقانون صادر من سلطة مختصة، وكذلك نجد هذه الحماية في الاحكام القضائية التي تحاول دائماً الى التوفيق بين مصلحتين قد تبدوان متعارضتين، وهما مصلحة المكلف أو المصلحة الخاصة والتي تتمثل في إقتطاع أقل قدر ممكن من أمواله، ومصلحة الخزينة العامة أو المصلحة العامة والتي تتمثل في رفق الدولة بالإيرادات اللازمة لتمويل قنوات الانفاق العام، فيجب على المشرع في كل الأحوال الألتزام بهذه الضوابط وعدم ترجيح إحدى المصلحتين حساب المصلحة الأخرى، الا في الحدود التي يسمح بها الدستور وضمن الضوابط التي يحددها.

منهج البحث:

ستعتمد الدراسة على المنهجين التحليلي، والتطبيقي، مع الاشارة الى المنهج المقارن؛ وذلك لأنهم الأكثر تناسباً مع طبيعة الدراسة، وما تسعى اليه من أهداف، إذ إنه سيتم القيام بتحليل نصوص الدستور، والتشريعات الضريبية في القانون العراقي، وتدعيمها بالآراء الفقهية، وفي نطاق المنهج التطبيقي، سنتناول الأحكام القضائية للمحاكم الدستورية، مع الاستعانة بنصوص الدستور المصري في نطاق المنهج المقارن.

أهداف البحث:

تستهدف الدراسة الأهداف التالية:

أولاً: الوصول الى التوفيق بين التشريع الضريبي، والقانون الدستوري •
ثانياً: إبراز خصوصية الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية، ومدى إنعكاس
هذه الحماية على وعاء الضريبة والهدف منها، ومدى التزام المشرع بهذه
الحماية.

ثالثاً: الاستفادة من التطبيقات القضائية المقارنة لمعالجة المشكلات التشريعية
الوطنية •

فرضية البحث:

فرضية البحث قائمة على كون الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية لها
إنعكاس، وتأثير على التنظيم الفني للضريبة.

تقسيم البحث:

قسم هذا البحث على مبحثين نتناول في المبحث الأول: الحماية المتوازنة
في إطار وعاء الضريبة، وسنقسمه على مطلبين نتناول في المطلب الأول:
مفهوم الوعاء محل الضريبة، أما المطلب الثاني سيكون لضوابط تعيين الوعاء
محل الضريبة، أما المبحث الثاني فسنتناول الحماية المتوازنة في إطار هدف
الضريبة، وسنقسمه على مطلبين نتناول في المطلب الأول: الأهداف المتنوعة
للضريبة، أما المطلب الثاني سنخصصه الى أن الجباية لاتعد هدفاً من وراء
فرض الضريبة.

المبحث الأول: الحماية المتوازنة في إطار وعاء الضريبة

إن الضريبة تعد من المصادر المهمة التي ترفد الدولة بالإيرادات اللازمة لتمويل
قنوات الأنفاق العام، ومن ثم فإن على المشرع عند فرض الضريبة يجب عليه التقيّد

بالضوابط الدستورية، وعدم المساس بأي ضابط حتى يكون التنظيم الفني للضريبة منسجماً مع المبادئ الدستورية، وبما يحقق الحماية المتوازنة التي يهدف إليها الدستور، ولذلك يتوجب عليه تحديد المال الذي يعد مصدراً للضريبة، بما ينسجم مع الأطر الدستورية.

وللإمام بصورة أكثر وضوحاً فنقسم هذا المبحث على مطلبين، سنتناول في المطلب الأول مفهوم الوعاء محل الضريبة للوصول الى تحديد معنى الوعاء بشكل دقيق، أما المطلب الثاني فنخصصه لضوابط تعيين الوعاء محل الضريبة.

المطلب الاول: مفهوم الوعاء محل الضريبة

أن الضريبة يجب أن تكون متناسبة مع الوعاء الذي تفرض عليه، ولذلك فأن تحديد معنى الوعاء الذي تفرض عليه له من الأهمية، لأن الضريبة تقتطع جزء من أموال المكلف، وقد يتم أقطاعها بشكل مباشر وهي ماتعرف بالضرائب المباشرة أو يتم أقطاع الضريبة بشكل غير مباشر حيث تفرض على وقائع وتصرفات الأفراد لأموالهم وهي ماتعرف بالضرائب غير المباشرة^(١).

وتفرض الضرائب على محال مختلفة، باختلاف النظم التشريعية بمختلف البلدان، وكذلك باختلاف التطورات الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، لما للضريبة من تأثير على مختلف الاصعدة، فقد يكون محل الضريبة شخص وهي ماتسمى (بالضرائب الشخصية)، اي يكون الانسان ذاته هو محل للضريبة، او وعاء لها، وقد يكون محل الضريبة هو الاموال، اي يكون المال هو المادة الخاضعة للضريبة، وبدورها تنقسم الضرائب على الاموال الى الضرائب على رأس المال مثل ضريبة العرصات، والضرائب على الدخل مثل ضريبة الدخل^(٢).

يقصد بالوعاء "المادة التي تفرض الضريبة عليها"، لذا فأن هنالك فرق بين الوعاء والمصدر الذي تدفع منه الضريبة، اذ أن الوعاء يتمثل باخل الذي تفرض الضريبة عليه، بينما المصدر يتمثل بالمال الذي تدفع الضريبة منه^(٣).

وأخرون عرفوا الوعاء بأنه "هو المادة الخاضعة للضريبة أو الخلل الذي يتحمل عبء الضريبة أو الشيء أو الموضوع، الذي تفرض عليه الضريبة" (٤).

وعرف الوعاء بأنه "الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، ووعاء الضريبة في العصر الحديث هو الثروة ومن ثم فأن الوعاء هو الثروة التي تخضع للضريبة والتي تقاس الضريبة بما" (٥).

ويجب عدم الخلط بين موضوع الالتزام بالضريبة، أي التزام المكلف بدفع مبلغ الضريبة المترتبة عليه، وبين وعاء الضريبة أو محلها، بوصف أن الوعاء هو المال الذي تفرض عليه الضريبة، ويحدد المشرع وعاء كل ضريبة بالذات، وذلك من خلال نصوص القانون، وعلى سبيل المثال يحدد المشرع المال الخاضع لضريبة الدخل، أو يحدد المال الذي يكون خاضعاً لضريبة العقار (٦).

إن اختيار المشرع للمال محل الضريبة (٧)، يكون خاضعاً لسلطته التقديرية، ولكن هذا لا يعني أن سلطته مطلقة، وإنما مقيدة بضوابط وشروط، ومنها واقعية الضريبة وعدالتها، وفي كل الأحوال يجب أن لا تكون الضريبة مخالفة للمضامين الدستورية (٨).

إن الدخل وبوصفه من طبيعة متجددة يشكل على اختلاف مصادره الوعاء الأساسي للضرائب، وذلك لأن الدخل يتميز بخصائص أو صفات، وهذه قد لا تكون متوفرة في غيره من المصادر الأخرى للضريبة، ومن أهمها هو تجدده بصفة دورية مع بقاء أصل المصدر (رأس المال) ودوامه (٩)، ومصدر الدخل إما أن يكون مادياً أو بشرياً أو يكون ناتجاً عن المصدرين معاً، فالمصدر المادي متمثل برأس المال، والذي قد يكون عقاراً أو منقولاً، أما المصدر البشري متمثل بالعمل وقد يكون يدوي أو عقلي، أما المصدر الثالث فهو اندماج عنصري رأس المال والعمل، وإذا كان للدخل هذه المصادر فإن رأس المال له مصدر واحد فقط وهو الادخار (١٠).

ويجب أن نفرق بين وعاء الضريبة ومصدرها، حيث أن مصدر الضريبة الثروة التي تسدد الضريبة منها فعلاً، أي التي تصيها الضريبة، والمصدر الأساس للضريبة هو

الدخل، أما الاستثناء قد يكون مصدر الضريبة رأس المال في حالة عدم كفاية الدخل، ويرز بصورة جلية الفرق بين المصدر والوعاء، فعلى سبيل المثال فأن الضريبة على رأس المال وعائها رأس المال أما مصدرها هو الدخل الذي يدره رأس المال، حيث أنها لا تدفع من رأس المال، وقد يتطابق وعاء الضريبة مع مصدرها مثل ضريبة الدخل حيث أن وعاء الضريبة ومصدرها هو الدخل^(١١).

وعلى سبيل المثال فأن وعاء ضريبة الدخل هو الدخل الدوري المتجدد^(١٢)، أما في ضريبة العرصات فأن وعاء الضريبة هو رأس المال والذي يتمثل بالعرصة غير المستغلة^(١٣)، ومن كل ماتقدم يمكن تعريف وعاء الضريبة بأنه: محل الضريبة نفسها أو مادتها وقد تكون رأس مال أو دخل.

المطلب الثاني: ضوابط تعيين الوعاء محل الضريبة

إن القانون الضريبي يجب ان يعين وعاء الضريبة تعييناً دقيقاً، لا لبس فيه أو غموض، حتى يتم الوصول الى تقدير حقيقي للمال الذي تحمل به الضريبة، ويشترط في الوعاء أن يكون محققاً ليس محتملاً ولا ممكنناً فقط، وأن يستند الى أسس واقعية لا افتراضية، ولا حكمية وأن يكون محدداً وليس متسعاً، أي: بمعنى أوضح أن يكون معيناً تعييناً كافياً؛ لأن في التعيين الدقيق لوعاء الضريبة ضمان لتحقيق العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة، وبذلك فأن هذه العدالة تصون مصالحتين متعارضتين، وهما مصلحة المكلف او الممول الذي يميل دائماً الى ان يدفع أقل ما يستطيع من امواله، ومصلحة الخزانة العامة والتي تتمثل في إستمرار الضريبة أو زيادتها^(١٤).

ويؤكد القضاء الدستوري على أن وأن كان هنالك حق للدولة في اقتضاء الضريبة وذلك لتنمية مواردها ولأجراء مايتصل بها من أثار عرضية ولكن ذلك يجب أن يقابله حق المتزمنين بها والمسؤولين عنها من حيث تحصيل الضريبة وفق القوالب الشكلية والأسس الموضوعية التي يجب أن تبنى عليها الضريبة وتكون قواماً لها من زاوية دستورية وبغير ذلك فأن الضريبة تفقد مشروعيتها^(١٥).

إن وعاء الضريبة هو مادتها والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها، وأن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل الى تحديد حقيقي للمال الخاضع بها، إذ أن ذلك يعد شرطاً لازماً لسلامة البنيان الفني للضريبة ولصون مصلحة كل من المكلف والخزينة العامة، ومن ثم فإن ذلك يحدد مجموعة من الضوابط التي يجب الالتزام بها عند تعيين وعاء الضريبة ومنها: أن وعاء الضريبة يجب أن يكون محققاً ومحدداً على أسس واقعية واضحة لا تثير لبساً أو غموضاً وهنا تشير المحكمة وبشكل صريح الى إحدى القواعد التي يجب أن تبنى عليها الضريبة وهي قاعدة اليقين، إذ أن الوضوح يعد من خصائص مشروعية الضريبة، وذلك حتى يكون المكلف على علم تام بمقدار الالتزام الذي يفرض عليه، وأن الوضوح يؤدي الى الوقوف على حقيقة المال المحمل بعبء الضريبة، بعيداً عن شبهة الإحتمال، حيث أن مبلغ الضريبة عندما يتحدد يكون مرتبطاً بوعائها بعده منسوباً اليه ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها، وفي كل الأحوال يجب أن تكون مبنية وفق الأطر الدستورية^(١٦).

وفي مناسبة أخرى ولمخالفة وعاء الضريبة للأطر الدستورية وللمبادئ الضريبية نجد أن المحكمة الدستورية العليا في مصر كان مسارها بإلغاء ضريبة الأرض الفضاء أو العرصات، والتي كانت مفروضة على رأس مال عقاري غير مستغل، حيث أشارت الى أن الدخل يشكل الوعاء الأساس للضريبة بوصفه من طبيعة دورية متجددة، ولا تفرض الضريبة على رأس المال إلا بشكل إستثنائي ولمرة واحدة أو لفترة محدودة حتى لا تؤدي الضريبة بوعائها بأكمله أو بمعظم جوانبه^(١٧).

يتضح من خلال الحكم أعلاه أن الوعاء الأساس للضريبة هو الدخل الدوري المتجدد، أما الأستثناء هو جواز فرض الضريبة على رأس المال ولكن بشروط معينة ومنها: أن يكون فرض الضريبة بشكل إستثنائي ولمرة واحدة أو لفترة محدودة، كأن تكون لمدة سنتين، والعلة في إشتراط المحكمة هذه الشروط في حالة ضريبة رأس المال

التي تقتطع جزء من رأس المال نفسه وليس عما ينتج عنه من دخل، هي أن لاتؤدي الضريبة الى تأكل رأس المال الذي يعد جزء من الثروة القومية في الدولة. أن دستور جمهورية العراق ينص على مبدأ القانونية" أولاً: لا تفرض الضرائب، والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى، ولا يعفى منها، الا بقانون" (١٨)، ومن هذا يتبين أن المشرع الدستوري أعتبر السلطة المختصة بفرض الضريبة هي السلطة التشريعية، لذا فإن فرض الضريبة، وتعديلها، والاعفاء منها، وحتى الغائها، لا يمكن أن يتم الا بمقتضى قانون (١٩)، ويعد مبدأ القانونية ضماناً مهمة للمكلف وكذلك للخرينة العامة.

وعلى نفس النهج نجد أن الدستور المصري ايضاً أشار الى هذا المبدأ بين ثنايا نصوصه "..... لا يكون إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو الغائها، الا بقانون، ولا يجوز الأعفاء منها الا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم الا في حدود القانون... " (٢٠).

ونص الدستور العراقي وبشكل صريح على إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة، حيث كرس مبدأ مهم وهو عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة حيث نص " يعفى اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة، وينظم ذلك بقانون" (٢١).

وكذلك نلاحظ أن الدستور العراقي أشار الى مبدأ العدالة اذ نص "سادساً: لكل فرد الحق في أن يعامل معاملة عادلة، في الإجراءات القضائية والادارية" (٢٢)، وكذلك الدستور المصري صرح بمبدأ العدالة الضريبية وبصورة صريحة وواضحة، اذ نص "يهدف النظام الضريبي، وغيره من التكاليف العامة، الى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية....." (٢٣).

وأكد الدستور العراقي بين ثنايا نصوصه على مبدأ المساواة، وأورده في بداية الفصل الخاص بالحقوق، اذ نص "العراقيون متساوون أمام القانون، دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو

الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي" (٢٤)، والدستور المصري أيضاً نص على مبدأ المساواة "المواطنون لدى القانون سواء، وهم متساوون في الحقوق، والحريات، والواجبات العامة، لا تمييز بينهم بسبب الدين أو العقيدة أو الجنس أو الأصل أو العرق أو اللون أو اللغة أو الإعاقة أو المستوى الاجتماعي أو الانتماء السياسي أو الجغرافي أو لأي سبب آخر....." (٢٥).

ونلاحظ أن كلاً من الدستور العراقي والمصري نص على مبدأ المساواة بصورة مطلقة، وبما أن مبدأ المساواة جاء مطلقاً، فيأخذ على إطلاقه، إذ تعد المساواة أمام الضرائب، صورة من صور المساواة أمام القانون، ويخضع لمبدأ المساواة أمام الضرائب جميع الأشخاص الطبيعيين، وكذلك الاعتباريين، وسواء كانوا أشخاص القانون العام أم الخاص، ولا يقتصر تطبيق هذا المبدأ على المكلفين الخاضعين للضريبة، وإنما يشمل حتى المكلفين المعفيين من الضريبة بموجب القانون (٢٦).

هذه المبادئ الثلاثة وهي مبدأ القانونية ومبدأ العدالة ومبدأ المساواة تعد من المبادئ الضريبية المهمة التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة، بوصفها مبادئ دستورية أولاً ولها تأثيرها على التنظيم الفني للضريبة ثانياً، وكذلك أن أي خلل في إحدى هذه الأسس سوف يؤدي ذلك الى التأثير على عملية التنمية الاقتصادية في الدولة، وعلى سبيل المثال لو تم فرض الضريبة على وعاء لا ينتج دخلاً، وبطريقة دورية متجددة، فإن ذلك سيؤثر على عملية التنمية الاقتصادية؛ لأن إقترطاع جزء من رأس المال يعني سحب جزء من الدخل القومي، وبالمثل سوف يؤدي ذلك الى تقليل فاعلية رأس المال الذي فرضت عليه الضريبة، ويجول دون زيادة الدخل القومي.

إن الحماية المتوازنة لجدها بين ثنايا نصوص الدستور، والدليل على ذلك أن الدستور عندما ينص على مبدأ القانونية فإنه يعطي للدولة الحق في فرض الضريبة وإستيفائها من الأفراد، وفق أسس معينة يحددها المشرع، وكذلك تعد ضمانات للمكلف حيث أن الضريبة تفرض من السلطة المختصة وهي السلطة التشريعية، والتي تكون أحرص من غيرها على عدم تحميل المكلف بأعباء

تنقل كاهله هذا من جانب، ومن الجانب الآخر نجد أن الدستور كما يعطي للدولة الحق في الفرض فإنه ينص على أن الملكية الخاصة مصونة ولا يجوز المساس بها الا وفقاً للشروط المحددة في الدستور، حتى لا تكون الضريبة قيد على سلطة المالك في التصرف بملكته، لأن المالك يتمتع بالسلطات الثلاثة على ملكيته وهي الاستعمال والاستغلال والتصرف.

يجب على المشرع العادي مراعاة الضوابط الدستورية عند فرض الضريبة لتحقيق الحماية المتوازنة للمصلحتين، وهما مصلحة المكلف والمصلحة العامة، وعدم جواز ترجيح إحدى المصلحتين على حساب الأخرى، لأن في حالة مخالفة هذه الحماية الدستورية فإن ذلك سينعكس سلباً على التنظيم الفني للضريبة ومنها تعيين وعاء الضريبة، مما يؤدي بالنهاية الى سن تشريع يفقد الحماية المتوازنة التي وفرها الدستور.

نستخلص مما تقدم أن كلاً من الدستور والقضاء الدستوري يبين أن التشريع الضريبي يجب أن يحقق التوازن بين المبادئ الضريبية ووعاء الضريبة، ويؤكد القضاء الدستوري بأعباره يرسم للمشرع العادي خريطة معينة منسجمة مع المبادئ الدستورية، على أن الضريبة التي تفرض على المكلف يجب أن تكون متناسبة مع الوعاء المفروضة عليه، وأن أساس فرض الضريبة يجب أن ينصب على وعاء ينتج دخلاً، وأن لا تؤدي الضريبة المفروضة الى الإنتقاص من وعائها بدرجة جسيمة.

المبحث الثاني: الحماية المتوازنة في إطار هدف الضريبة

في ظل الإتجاهات الفقهية والقضائية لم يعد الهدف من الضريبة مجرد جباية الأموال، لتمويل الخزنة العامة بالايادات اللازمة، وإنما تعددت وتنوعت الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها، من خلال السياسة الضريبية، اذ قد تعتمد الدولة من وراء فرض الضريبة الى تقليل الفوارق بين الطبقات أو قد تسعى الى الحد من مزاوله نشاط معين، وهذا يدل على أن الضريبة أصبحت أداة من أدوات السياسة المالية للدولة، قد توجهها لتحقيق هدف أو غاية معينة ترمي تحقيقها عن طريق فرض الضريبة.

قسم هذا المبحث على مطلبين نتناول في الأول الأهداف المتنوعة للضرائب، أما المطلب الثاني فسنخصه لبيان أن الجباية في حد ذاته لاتعد هدفاً من وراء فرض الضريبة.

المطلب الأول: الأهداف المتنوعة للضرائب

الأصل أن المشرع يتوخى من فرض الضريبة أمرين وهما: الحصول على غلتها لتعود الى الدولة وحدها لتمويل الخزانة العامة بالموارد اللازمة، لتمكينها من مواجهة النفقات العامة، أما الأمر الثاني والذي يكشف عن طبيعة الضريبة التنظيمية، ويدل على تدخل المشرع من خلال فرض الضريبة الى تغيير بعض الأوضاع القائمة، وتظهر بصورة جلية من خلال تقييد مباشرة الأعمال التي تتناولها أو حمل المكلفين بالضريبة التخلي عن نشاط معين، وبالخصوص اذا كان هذا النشاط مؤثماً جنائياً كالتعامل بالمواد الحذرة، وهذه الآثار مجملها تلازم الضريبة، وتبقى للضريبة مقوماتها من الناحية الدستورية، ولا تؤثر هذه الآثار على طبيعة الضريبة، حيث أن بعض هذه الآثار تتولد بمناسبة إنشائها^(٢٧).

يتضح أن الضريبة تعد من أدوات السياسة المالية التي قد تتبعها الدولة لتحقيق أهداف معينة، إذ أن الحل القانوني للضريبة أتسع ليشمل أهداف متعددة فضلاً عن الأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية، قد تهدف الدولة الى تحقيق أهداف بيئية وصحية.

وفي ظل تدخل الدولة في الحياة الاجتماعية والاقتصادية أصبحت ترمي الدولة الى تحقيق أغراض متعددة، وهذا الأمر يبرز وبصورة جلية الى أن الضريبة أصبحت تستخدم في مرحلة التدخل الاقتصادي والاجتماعي لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، والتي تعود بنفع عام مثل حماية الصناعة الوطنية، وكذلك تقليل التفاوت في الدخول بين فئات المجتمع^(٢٨).

ولعل من أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث هو الهدف السياسي، سواء ما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية، فعلى مستوى الصعيد الداخلي تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية، والتي تكون مسيطرة على حساب الفئات الأخرى للشعب، أما على مستوى الصعيد الخارجي فإن الضريبة تعد أداة من أدوات السياسة الخارجية، مثل استخدام الرسوم الكمركية كمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية، وذلك بهدف تسهيل التجارة مع بعض الدول، وقد تستخدم الضريبة للحد من التجارة مع بعض الدول عن طريق رفع سعر الرسوم الكمركية، بهدف تحقيق أغراض سياسية^(٢٩).

وتستعمل الضريبة أيضاً لتحقيق أهداف إقتصادية مثل تشجيع الصناعات الوطنية، وتدعيمها حتى تستطيع منافسة الصناعات الأجنبية عن طريق زيادة الضرائب الجمركية على السلع الأجنبية المستوردة، والتي تكون مماثلة للمنتجات الوطنية، وكذلك عن طريق الضريبة يمكن تحقيق الإستقرار الإقتصادي عن طريق تخفيض الضرائب في فترة الأنكماش لزيادة الأنفاق، وزيادة الضرائب في فترة التضخم لإمتصاص القوة الشرائية^(٣٠).

وهذا يعني أن الضريبة تستخدم لتشجيع نشاط معين عن طريق زيادة الإعفاءات التي تمنح لهذا النشاط، كالتسهيلات المالية، وقد تستخدم الضريبة لتقليص نشاط معين عن طريق زيادة الضريبة التي تفرض على هذا النشاط بهدف الحد منه. وللضريبة أهداف اجتماعية إذ قد تستخدم لتحقيق عدد من الأهداف الاجتماعية ومنها: تحقيق التوازن الإجتماعي والعدالة الاجتماعية، ويتم ذلك عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي^(٣١)، وقد يكون الهدف من فرض الضريبة تحقيق الاغراض الصحية، ومنها قيام الدولة بفرض ضرائب منخفضة السعر على سلع الأستهلاك الضرورية كالخبز، وفرض ضرائب مرتفعة السعر على السلع التي ينتج عنها أمراض صحية مثل السجائر؛ وذلك بهدف المحافظة على الصحة العامة في الدولة^(٣٢).

مما تقدم يتضح أن للضرائب أهداف متعددة، ولا تقتصر على هدف واحد، إذ أن فرض ضريبة معينة على نشاط معين فأن ذلك يعكس الفلسفة التي يريد المشرع تحقيقها من وراء ذلك، وأن الاعتراف بالاهداف المتعددة للضرائب لا يعني أن الهدف المالي ذات أهمية ضئيلة، إذ يعد مصدراً لتمويل الخزانة العامة للدولة، ولكن لا يعد الهدف المالي الهدف الوحيد وإنما هنالك أهداف ذات أهمية كبيرة بأعتبار أن الضريبة أصبحت أداة من أدوات التوجيه الأقتصادي في الدولة.

وقد يطرح السؤال الآتي، وهو مامدى تأثير الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية على الأهداف المتنوعة للضريبة؟

وتكون الأجابة كون الدستور يوفر الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية بين ثنايا نصوصه، وان الألتزام من قبل المشرع العادي بمراعاة هذه الحماية المتوازنة دون المساس بالضوابط الدستورية، فأن ذلك سينعكس على التنظيم الفني للضريبة من خلال تنظيم المشرع العادي للضريبة، بما يحقق الأهداف التي يرمى اليها الدستور، وبمعنى آخر أن الاهداف المتنوعة للضريبة والتي ينظمها المشرع يجب أن تكون متأثرة بالفلسفة الكامنة في نصوص الدستور.

وأخيراً لا بد من الإشارة الى هدف المشرع من فرض الضريبة أو غايته قد نجده من خلال تفحص نصوص التشريع، إذ أنه بعض الاهداف قد تكون مخفية، وقد تكون هذه الأهداف ظاهرية، ونجدها في الأسباب الموجبة للتشريع، فعلى سبيل المثال فأن فرض ضريبة على دخل شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق، فأن الهدف من وراء فرض هذه الضريبة وكما جاء في الاسباب الموجبة هو دعم الأقتصاد الوطني، وخضوع الدخل المتحقق في العراق لضريبة الدخل^(٣٣)، وكذلك نجد أن الهدف من وراء فرض ضريبة العرصات في العراق هو لنشاط حركة العمران، وتوفير عرض الاراضي، وتحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية العامة^(٣٤).

المطلب الثاني: الجباية لاتعد هدفاً من وراء فرض الضريبة

إن الغرض من فرض الضريبة يجب أن يكون لتحقيق مصلحة مشروعة، كذلك يجب أن توطر الضريبة بمجموعة من الضمانات ومنها الضمانات المتعلقة بأسس فرضها، وتحديد وعائها، حيث لايجوز أن يؤدي فرض الضريبة الى زوال الوعاء الخاضع لها أو الأضرار بالوعاء بصورة جسيمة، ويجب أن تتمتع الضريبة بالعدالة في الأسس التي تقوم عليها دعائمها، وهذا الأمر يستوجب أن الضريبة عندما تفرض يجب أن لا يكون هنالك تفرقة بين مكلف وآخر طالما أن المراكز القانونية متحدة، وأن هذا الأمر يعني أن لا يكون الغرض الرئيسي من الضريبة مجرد تنمية موارد الدولة^(٣٥).

ويتجه الفقه في تحديد الأساس القانوني لفرض الضريبة وجبايتها الى أن هذا الحق معقود للدولة، والأساس الذي يبرره هو فكرة التضامن الاجتماعي، والتي تقتضي توزيع الأعباء العامة للدولة على جميع الأفراد، بوصف أن الدولة تمتلك السيادة ولها الحق بفرض الضرائب، وهذا يعني أن هذه النظرية تقرر قاعدة مهمة وأساسية من قواعد العدالة الضريبية، وهي تناسب حجم الضريبة التي يدفعها المكلف مع المقدرة التكليفية لكل مكلف^(٣٦).

أن فرض الضريبة يجب أن يكون مبنياً على أسس العدالة الضريبية، حيث أن القضاء الدستوري اشار الى ذلك بنصه "نص القانون يعتبر مصدراً مباشراً للضريبة العامة، إذ ينظم رابطتها محيطاً بما في اطار من قواعد القانون العام، متوخياً تقديراً موضوعياً ومتوازناً لمتطلبات وأسس فرضها، وبمراعاة أن حق الدولة في انشائها لتنمية مواردها ينبغي أن يقابل لحق الملتزمين أصلاً بهما، والمسئولين عنها في تحصيلها وفق أسس موضوعية يكون انصافها لاغياً لتحيفها فلا يناقض معدل وأحوال فرضها الضوابط اللازمة لعدالتها الاجتماعية، ولا تتسم بوطأة الجزاء بما يباعد بينها وبين الأغراض المالية التي ينبغي أن تتوخاها أصلاً"^(٣٧).

من خلال القرار اعلاه يتضح، أن القضاء الدستوري يؤكد على أن النص الضريبي يجب أن يكون متأثراً بالقواعد التي يجب أن يتم فرض الضريبة على أساسها، وأشارت

الحكمة الى مبدأ القانونية بعد ان الضريبة يجب أن تفرض بقانون، ولا يجوز فرضها بأداة أقل من القانون، وأن الاخير يجب ان يحقق الحماية المتوازنة بين حق الدولة في الحصول على الايرادات اللازمة من خلال فرض الضريبة على الافراد، وبين حق المكلفين في أن تكون الضريبة عادلة ليس فيها أثقال لكاهل المكلف أو الاضرار به ضرراً جسيماً.

واتجهت المحكمة الدستورية العليا وان كان هنالك حق للدولة في استيفاء الضريبة العامة، ولكن لاتعد جباية الأموال هدفاً يحميه الدستور، وإنما يجب أن تكون الجباية على وفق قواعد الدستور وتطبيقاً لأحكامه، وبغير ذلك فإن الضريبة تخرج من إطار الشرعية الدستورية^(٣٨).

إن فرض الضرائب وان كان هدفه النهائي هو الحصول على الايرادات اللازمة لتغطية أوجه الأنفاق العام، ومن ثم فإن ذلك لا يولي النظر عن ضرورة بناء النص الضريبي على قواعد فرض الضريبة، ويتجلى المقصد القريب لذلك بتضامن المخاطبين بما يتحمل الاعباء العامة، وذلك لتلبية المتطلبات اللازمة لإشباع الحاجات العامة، وهذا الأمر يعد مظهر من مظاهر التضامن الاجتماعي، والذي يعد من أهم الأسس التي تبنى عليه الضريبة، بالإضافة الى ان البناء الضريبي على وفق قواعده يقتضي ان تكون الضريبة مستندة على قاعدة العدالة، بوصفها احدى القواعد التي تبنى عليها الضريبة^(٣٩).

إن التشريعات الموجودة في الدولة هدفها تحقيق العدالة، مهما كانت هذه التشريعات دستورية أو قوانين عادية أو تشريعات فرعية؛ لأنها ليست غاية في حد ذاتها بل تعد وسيلة لتحقيق غاية وهي بعث الاستقرار بين المخاطبين بها سواء كانوا حكاماً أو محكومين، وكذلك ترمي الى بعث الثقة بينهم، ولا يتحقق هذا إلا اذا كانت متفقة مع توقعاتهم المشروعة^(٤٠).

والسؤال الذي يمكن أن يطرح بهذا الصدد، اذا كان الغرض الرئيسي من فرض الضريبة مجرد تنمية الموارد دون مراعاة العدالة الضريبية، في هذه الحالة ما مدى مشروعية الضريبة؟ أن القضاء الدستوري أشار الى ان فرض الضريبة على رأس مال لاينتج دخلاً وبطريقة دورية متجددة ولفترة غير محدودة، فإن ذلك سيؤدي الى تآكل رأس المال أو وعاء الضريبة بأكمله أو بجانب جسيم منه، وان ذلك ينطوي على عدوان على الملكية الخاصة التي يصونها الدستور، وينافي مفهوم العدالة الاجتماعية التي أقامها الدستور أساساً للنظام الضريبي^(٤١).

وهنا تشير المحكمة الى ان الضريبة تخرج من أطار المشروعية اذا تم فرض الضريبة لمجرد تنمية موارد الدولة، دون مراعاة الأسس والضوابط الدستورية التي يجب ان تبنى عليها الضريبة، ومنها العدالة الاجتماعية والتي تعد من أهم القواعد التي يجب ان تبنى عليها الضريبة، بوصفها احدى القواعد الدستورية المهمة، ولذلك نلاحظ أن المحكمة أشارت الى أن الفرض على رأس المال لايدر دخلاً، وبطريقة دورية متجددة، ولفترة غير محدودة يعد منافياً للعدالة الاجتماعية، وفي عملية الفرض وفق الاسس اعلاه يتضمن إعتداء على حق الملكية الخاصة، وكليهما يعدان من المبادئ الدستورية الحاكمة في عملية الفرض الضرائب.

يتضح وبصورة جلية ان جباية الاموال من خلال الضرائب لاتعد هدفاً يحميه الدستور، بل يتعين ان تكون الجباية وفق القواعد والضوابط الدستورية، أي ان العدالة هي التي يحميها الدستور وليس الحصيلة، وان كانت الأخيرة الغاية النهائية من وراء فرض الضريبة.

أن الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية الموجودة في الدستور، والتي عادةً مايرسم خطوطها العريضة القضاء الدستوري، فان هذه الحماية لها إنعكاسها على هدف الضريبة حيث ان المشرع عند فرض الضريبة يجب ان يحدد الهدف من الضريبة وهو تحقيق العدالة، واذا كانت الغاية النهائية الحصول على الايرادات، أي النص الضريبي له هدف مباشر وغايات بعيدة، والهدف المباشر هو العدالة، وان كانت هنالك غايات

بعيدة، مثل الحصيلة، وتحسين الواقع الاقتصادي، ويجب أن يبنى النص الضريبي وفق القواعد الأربعة للضريبة، ومن أهمها قاعدة العدالة بوصفها إحدى القواعد الأربعة لبيان الضريبة، وبوصفها قاعدة دستورية حاکمة في عملية فرض الضرائب، وهذا يعني ان الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية ومن بينها مبدأ العدالة الضريبية يجب تكريسها عند بناء النص الضريبي، دون أغفال لها لأهميتها وهنا يتجلى تأثير الحماية المتوازنة على هدف الضريبة.

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة بحث الحماية المتوازنة للمبادئ الضريبية في إطار وعاء الضريبة وهدفها، وخلصنا فيها الى أهم النتائج، والمقترحات.

أولاً: النتائج:

١- أن الوعاء الأساس للضريبة هو الدخل لكونه ذو طبيعة دورية متجددة، أما رأس المال فلا يكون وعاءً للضريبة الا بصفة إستثنائية، وأن تكون لفترة محدودة أو لمرة واحدة، وأن لا تؤدي الضريبة الى تآكل وعائها أو الاضرار به بصفة جسيمة.

٢- هنالك مجموعة من الضوابط التي ينبغي على المشرع مراعاتها عند تعيين وعاء الضريبة، ومنها: أن يكون الوعاء معيناً تعيناً كافياً لا لبس فيه أو غموض وبما يؤدي الى الوصول الى تقدير حقيقي للمال المحمل بالضريبة، ويجب ان يكون محققاً ليس محتملاً ولا ممكناً فقط؛ لأن في التعيين الدقيق لوعاء الضريبة ضمان لتحقيق العدالة الإجتماعية.

٣- أن البناء القانوني للتشريعات المالية ومنها الضرائب تتوفر فيها خصوصية سواء من الناحية الشكلية والعملية، اذ ان تشريعات الضرائب تختلف عن التشريعات الأخرى وهنا تبرز الذاتية للتشريعات الضريبية؛ نظراً لأرتباطها بمصلحتين مهمتين وهما: مصلحة الخزانة العامة ومصلحة المكلف.

٤- أن هنالك مصالح قد تبدو متعارضة وهما مصلحة كل من المكلف والخزانة العامة، وهنا يجب على المشرع الألتزام بالحماية المتوازنة التي يوطر بها الدستور التشريعات الضريبية، ومنها حماية المبادئ الضريبية، حيث لها تأثير في تحديد وعاء الضريبة، فعندما يفرض المشرع ضريبة على رأس مال غير منتج لدخل وبصورة دورية متجددة فأن ذلك يؤدي الى الاضرار بوعاء الضريبة، فمن غير العدالة فرض ضريبة تؤدي الى تآكل رأس المال احمّل بعبء الضريبة، وهكذا يتضح تأثير الالتمزام بالحماية المتوازنة على وعاء الضريبة.

٥- أن الضريبة تعد أداة من أدوات السياسة المالية، يمكن عن طريقها تحقيق عدد من الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، فضلاً عن الأهداف الاخرى البيئية، والصحية، اذ ان الضريبة اداة من ادوات التوجيه الاقتصادي.

٦- هدف الدستور في الدولة ليس حماية الحصيلة، وإنما يجب ان تتم الجباية وفق الضوابط الدستورية، وغير متقاطعة معها وهذا يدل على أن العدالة هي التي يحميها الدستور، لكونها تعد هدف جميع التشريعات في الدولة.

ثانياً: المقترحات:

١- نقترح على المشرع الدستوري تضمين الدستور للعدالة الضريبية، وبصورة صريحة وواضحة، كما فعل المشرع المصري، حيث نقترح اضافة فقرة "ثالثاً للمادة (٢٨) تكون كالآتي ((قيام النظام الضريبي في العراق على أساس العدالة الضريبية)).

٢- نقترح على المشرع الدستوري تضمين الدستور نصوص تتضمن تنظيم توزيع حصيلة الضرائب، وكيفية صرفها، حتى تكون هنالك ضوابط سنوية بالتوزيع، والصرف يجب الالتمزام بها من قبل المشرع العادي عند تنظيم الضرائب، والسلطة المالية.

٣- نقترح على المشرع الدستوري النص وبصورة صريحة على أن لا تكون الضريبة المفروضة على نشاط معين مخالفة للأداب العامة، وللشريعة الإسلامية.

٤- نوصي المشرع العادي بمراعاة المصالح عند تعيين وعاء الضريبة، والتي قد تبدو في ظاهر الأمر متعارضة عند فرض الضريبة، وهما مصلحة المكلف، والتي تتمثل في أن يدفع أقل ما يمكن من أمواله وأن تكون الضريبة مبنية على أسس العدالة، ومصلحة الدولة والتي تتمثل في ردف الخزينة العامة بالايادات اللازمة لمواجهة اوجه الانفاق العام، فيجب على المشرع عدم ترجيح إحدى هذه المصالح على حساب الأخرى.

الهوامش:

- (١) د. اعداد هود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط٣، ٢٠٠٨، ص ١٣٠.
- (٢) د. بلال صلاح الانصاري، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، ط١، ٢٠١٧، ص(١١١ و١١٢).
- (٣) د. عدال الصكيان، علم المالية العامة، الجزء الأول، بغداد، مطبعة الرشاد، ط٢، ١٩٦٦، ص ١٦٣.
- (٤) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الاردن، دار حامد للنشر والتوزيع، ط١، ٢٠٠٨، ص ٢١.
- (٥) د. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، عمان، آثراء للنشر والتوزيع، ط٢، ٢٠١١، ص ١٣٢.
- (٦) د. حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦، ص ٢٠٠.
- (٧) يقسم البعض الخل الى الخل القانوني الاقتصادي، والخل القانوني الاجتماعي، اذ يمكن تعريف الخل الاقتصادي بانه "الهدف الذي تسعى الدولة الى تحقيقه، من خلال فرض الضريبة، او الاعفاء منها بغية تنشيط الاقتصاد الوطني، ومعالجة الازمات الاقتصادية"، أما الخل القانوني الاجتماعي، فيقصد به "الهدف الذي تسعى الدولة الى تحقيقه، من خلال فرض الضريبة، او الاعفاء منها بغية تحقيق مفهوم العدالة الاجتماعية". ينظر د. أحمد فارس عبد، أثر تطور دور الدولة في القانون الضريبي، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة ٨، المجلد ٤، عدد ٢٩، ٢٠١٦، ص ٢١٦ و ٢١٧.
- (٨) القضية بالرقم ٢٦ لسنة ٣١\الحكمة الدستورية العليا المصرية، في ١٦ ابريل ٢٠١٩.
- (٩) د. سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، لبنان، ط١، ٢٠١٥، ص ١٥٧.
- (١٠) د. علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، مكتبة عين الشمس، ١٩٨٨، ص ١٣٠، وما بعدها.
- (١١) د. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، عمان، آثراء للنشر والتوزيع، ط٢، ٢٠١١، ص ١٣٢.
- (١٢) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
- (١٣) قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢.
- (١٤) القضية بالرقم ٢٢٩ لسنة ٢٩\الحكمة الدستورية العليا المصرية، في ٢٦ مايو ٢٠١٣.
- (١٥) القضية بالرقم ٢٣٢ لسنة ٢٦\الحكمة الدستورية العليا في مصر، في ١٥ أبريل ٢٠٠٧.
- (١٦) القضية بالرقم ٢٢٩ لسنة ٢٩\الحكمة الدستورية العليا في مصر، في ٢٦ مايو سنة ٢٠١٣.
- (١٧) القضية بالرقم ٥ لسنة ١٠\الحكمة الدستورية العليا في مصر، في ١٩ يونيو ١٩٩٣.

- (١٨) المادة (٢٨) الفقرة (اولاً) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥.
- (١٩) أحمد خلف حسين الدخيل، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، كلية التربية، المجلد ١٣، عدد ٩، ٢٠٠٦، ص ٢٦٣.
- (٢٠) المادة (٣٨) من الدستور المصري النافذ لسنة ٢٠١٤.
- (٢١) المادة ٢٨ الفقرة ثانياً من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- (٢٢) المادة (١٩) الفقرة سادساً من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥.
- (٢٣) المادة (٣٨) من الدستور المصري النافذ لسنة ٢٠١٤.
- (٢٤) المادة (١٤) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥.
- (٢٥) المادة (٥٣) من الدستور المصري النافذ لسنة ٢٠١٤.
- (٢٦) د.محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مصدر سابق، ص ١١٥.
- (٢٧) القضية بالرقم ٩ لسنة ١٧ احكمة الدستورية العليا في مصر، في ٧ سبتمبر ١٩٩٦.
- (٢٨) د. بلال صلاح الأنصاري، مبادئ وأقتصاديات المالية العامة، ط ١، مصر، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ٢٠١٧، ص ١٠٣.
- (٢٩) د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، سوريا، منشورات الحلبي الحقوقية، ط ١، ٢٠٠٨، ص ١٣١ و ١٣٢.
- (٣٠) د.محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، مصر، دار المعارف بمصر، ١٩٦٩، ص ١٥٢.
- (٣١) د.عادل العلي، مصدر سابق، ص ١٢٣.
- (٣٢) د.سوزي عدلي ناشد، مصدر سابق، ص ١٣٢.
- (٣٣) الأسباب الموجبة لقانون رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠ قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق.
- (٣٤) الأسباب الموجبة لقانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢.
- (٣٥) د. اكرامي بسويي عبد الحمي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء احكمة الدستورية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٢، ص ١٧٠.
- (٣٦) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتب، ط ٤، ٢٠١١، ص ١٤٠.
- (٣٧) القضية بالرقم ٩ لسنة ١٧ احكمة الدستورية العليا في مصر، في ٧ سبتمبر ١٩٩٦.
- (٣٨) القضية بالرقم ٤٣ لسنة ١٣ احكمة الدستورية العليا في مصر، في ٦ سبتمبر ١٩٩٣.
- (٣٩) د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط ٢، ٢٠١٦، ص ١٥.
- (٤٠) أحمد العروسي، دور القاضي الدستوري في تحقيق العدالة التشريعية، بحث منشور في مجلة الدراسات الحقوقية، المجلد ٩، ٢٠١٨، ص ٩٦.
- (٤١) القضية بالرقم ٥ لسنة ١٠ احكمة الدستورية العليا في مصر، في ١٩ يونيو ١٩٩٣.

References:

المصادر:

أولاً: الكتب القانونية

- ١) د.عاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط٣، ٢٠٠٨.
- ٢) د.اكرامي بسويي عبد الحلي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٢.
- ٣) د.بلال صلاح الأنصاري، مبادئ وأقتصاديات المالية العامة، ط١، مصر، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ٢٠١٧.
- ٤) د.حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦.
- ٥) د.سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، لبنان، ط١، ٢٠١٥.
- ٦) د.سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، سوريا، منشورات الحلبي الحقوقية، ط١، ٢٠٠٨.
- ٧) د.ظاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتب، ط٤، ٢٠١١.
- ٨) د.عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، عمان، أنراء للنشر والتوزيع، ط٢، ٢٠١١.
- ٩) د.عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الاردن، دار حامد للنشر والتوزيع، ط١، ٢٠٠٨.
- ١٠) د.عدالال الصكبان، علم المالية العامة، الجزء الأول، بغداد، مطبعة الرشاد، ط٢، ١٩٦٦.
- ١١) د.علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، مكتبة عين الشمس، ١٩٨٨.
- ١٢) د.علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، ط٢، ٢٠١٦.
- ١٣) د.محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في مجال الضريبي، مصدر سابق.
- ١٤) د.محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، مصر، دار المعارف بمصر، ١٩٦٩.

ثانياً: الأبحاث

- ١) أحمد العروسي، دور القاضي الدستوري في تحقيق العدالة التشريعية، بحث منشور في مجلة الدراسات الحقوقية، المجلد ٩، ٢٠١٨.

- ٢) د. أحمد خلف حسين الدخيل، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، كلية التربية، المجلد ١٣، عدد ٩، ٢٠٠٦.
- ٣) أحمد فارس عبد، أثر تطور دور الدولة في القانون الضريبي، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة ٨، المجلد ٤، عدد ٢٩، ٢٠١٦.

ثالثاً: التشريعات

- ١) قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢.
- ٢) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢.
- ٣) دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.
- ٤) القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠١٠ قانون فرض ضريبة دخل على شركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق.
- ٥) الدستور المصري النافذ لسنة ٢٠١٤.

رابعاً: القرارات القضائية

- ١) القضية بالرقم ٢٦ لسنة ٣١\ احكمة الدستورية العليا المصرية، في ١٦ ابريل ٢٠١٩.
- ٢) القضية بالرقم ٢٢٩ لسنة ٢٩\ احكمة الدستورية العليا المصرية، في ٢٦ مايو ٢٠١٣.
- ٣) القضية بالرقم ٢٣٢ لسنة ٢٦\ احكمة الدستورية العليا في مصر، في ١٥ أبريل ٢٠٠٧.
- ٤) القضية بالرقم ٥ لسنة ١٠\ احكمة الدستورية العليا في مصر، في ١٩ يونيو ١٩٩٣.
- ٥) القضية بالرقم ٩ لسنة ١٧\ احكمة الدستورية العليا في مصر، في ٧ سبتمبر ١٩٩٦.
- ٦) القضية بالرقم ٤٣ لسنة ١٣\ احكمة الدستورية العليا في مصر، في ٦ سبتمبر ١٩٩٣.
- ٧) القضية بالرقم ٥ لسنة ١٠\ احكمة الدستورية العليا في مصر، في ١٩ يونيو ١٩٩٣.

