



مفهوم مبدأ تكافؤ الفرص وقيمتها في التشريع الضريبي

ا.د.علي هادي عطية الهلالي

الباحث عقيل محمد رضا سلطان

كلية القانون - جامعة ذي قار

alhilalial40@gmail.com

law5mas35@utq.edu.iq

مستخلص البحث:

يُعد مبدأ تكافؤ الفرص من أهم المبادئ الدستورية التي يجب أن تقوم عليها الضريبة، من أجل بناء نظام ضريبي يضمن حقوق كل من المكلف والدولة، وإذا كان الدستور يعهد للسلطة التشريعية تحديد التفاصيل من خلال تشريع القوانين، وفي الأغلب الأعم نجد في تلك القوانين تعريفاً لبعض المفاهيم، ولكننا لم نجد تعريفاً لمبدأ تكافؤ الفرص في القوانين التي تُسن من قبل السلطة التشريعية مما أدى إلى تعريفه من قبل الفقه والقضاء، ومما لا جدال فيه أن مبدأ تكافؤ الفرص أساساً ينهض عليه ويستقي منه سندهُ ووجوده، وعلى ما يبدو أن مبدأ تكافؤ الفرص يجد أساسه وجوهره في نصوص الدساتير لهذا المبدأ قاعدة لها قيمة دستورية تلتزم السلطات احترامها والنزول على أحكامها، كما أن للإعلانات والمواثيق الدولية الدور الكبير في إرساء هذا المبدأ على اعتباره إحدى الركائز الأساسية التي تقوم عليه، كما أن وضع معيار ثابت لمبدأ تكافؤ الفرص ثابت ومنضبط يهتدي به كل من المشرع والقضاء أمر جداً صعب وإن كان لازماً كونه يشكل وسيلة منطقية يعتمد عليها المشرع لاختياره المصالح المحمية.

المقدمة:

أولاً: التعريف بالموضوع:

منذ القدم كانت الخلافات قائمة ما بين المصالح المتعارضة، والحقوق والحريات، فما يراه البعض مصلحة لهم، يراه البعض الأخر إهداراً لتلك المصلحة وانتهاكاً لها، وبين تلك المصالح المتعارضة والغايات المتباينة التي على ما يبدو أن مصدرها هو تطور الحياة البشرية، ومن هنا تبدأ الحاجة الملحة للتنظيم الذي من خلاله تستطيع المجتمعات البشرية أن ترسم حداً فاصلاً أو حاجزاً بين ما يعتبر تنظيم لتلك المصلحة، وبين ما يعتبر إهداراً وانتهاكاً لها، وبناء على ما تقدم نشأت حاجة الأفراد إلى وجود " القانون " ليخط لنا الطريق نحو تحقيق مصلحة عليا (مصلحة المجتمع العامة) يسمو بها أفراد المجتمع على المصالح الشخصية، ولكن هذا القانون قد لا يكون على درجة من الكمال لأنه من وضع البشر قد يصيب أو يخطأ، أي قد تعثر به بعض العيوب تارة تكون في صياغته أو بنائه الذاتي، وتارة أخرى بسبب عيب متعمد يجعل من القانون خطراً يُهدد كلاً من الدولة والفرد، لذلك رأى الفقه القانوني إلى الأخذ بقاعدة عامة تقوم على التدرج في القوة ومدى الالتزام القانوني الذي تتمتع به القاعدة القانونية، وجعلها بمرتبة أعلى لا يجوز بأي حال من الأحوال الخروج عمّا تحتويه من أحكام بصورة صريحة أو ضمنية، وأطلق عليها مصطلح "الدستور". وعلى ما يبدو أن الدستور كان له دور جوهري في الحياة السياسية داخل الدولة، كما يجب أن يكون ذلك الدستور مواكباً للتغيرات والتطورات الديمقراطية، لذا تحاول الدساتير أن تنظم بين طياتها غالبية المبادئ والمثل العليا السائدة في المجتمع لتضمن قبولها من قبل الشعب، على اعتبار أن الشعب مصدر السلطات، كما أدى تطور النظم من الملكية إلى الديمقراطية إلى زيادة أوجه الإنفاق، وهو ما دفع غالبية الدول على اختلاف مذاهبها إلى محاولة إثراء إيراداتها

من خلال فرض الضرائب. وبناءً على ما تقدم فإنّ الضريبة لها أهمية عظمى في اقتصاديات الدول على كافة المستويات وأبرزها توزيع الموارد القومية وتخصيصها وإعادة توزيع الدخل والتنمية الاقتصادية، لذا كان لزاماً أن تُحاط بمجموعة من التدابير والضمانات الدستورية، ومن هنا تقف الضريبة في تلك المنطقة الفاصلة بين حق المكلفين بفرص متكافئة يحميها الدستور وبين واجبه في المساهمة في أعباء الدولة، وعليه يلعب مبدأ تكافؤ الفرص في ظل التشريعات الضريبية دوراً فاعلاً في المحافظة على مصلحتين متعارضتين (مصلحة الدولة في الحصول على الضريبة، ومصلحة المكلف في المحافظة على حقه في الحصول على فرص متكافئة في ظل القانون الضريبية) والتنمية الاقتصادية.

ثانياً: أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية الموضوع في التأكيد على مبدأ تكافؤ الفرص في القوانين الضريبية، وأنّ القاعدة الأساسية لحقوق الإنسان وحرياته تقوم على مجموعة من المبادئ ومنها مبدأ تكافؤ الفرص بين الناس جميعاً دون تمييز لأيّ سبب كان وإقرار هذا المبدأ بين المكلفين يعني إعطاؤهم نصيبهم من الحقوق مقابل الواجبات المُلقاة عليهم، أما إهدار هذا المبدأ بين المكلفين في فرض الضريبة يعني إهداراً لهذا الحق ولبقية الحقوق والحرريات الأخرى، لأنّ هذا المبدأ يقوم عليه البناء الديمقراطي للدولة، والتمييز بين المكلفين لأيّ سبب سيقضي على أهم منجزات الديمقراطية ويخرجها عن مبدأ تكافؤ الفرص ومبدأ العدالة الضريبية ومبدأ المساواة بين الأفراد. كما أنّ هذه الدراسة ضرورية ومفيدة في عالم اليوم الذي يشهد تحولاً نحو المزيد من الديمقراطية، فهذه الدراسة إذن تساعدنا في التعرف على طبيعة التنظيم القانوني الضريبي لهذا الحق سواء كان في العراق وبقية الدول وهذا موضوع دراستنا. كما تساعدنا الدراسة على الاطلاع على مدى ما تتمتع به شعوب الدول الأخرى في ظل هذا المبدأ، كضمانه أو ضابط لممارستها في ظل دساتيرها وفي تشريعاتها الضريبية والتي تتعلق بها نسبة كبيرة من شعوب تلك الدول في أخذ الفرصة التي تحقق العدالة والتنمية الاقتصادية بينهم بعد أن أصبح للأفراد دور كبير في رسم السياسة المالية للدول بزيادة الدخل القومي.

ثالثاً: مشكلة الموضوع:

ولمّا كانت المبادئ والحقوق الدستورية هي الضامن لحقوق الأفراد وحرّياتهم، كان لزاماً أن تتطابق الأحكام الضريبية مع المبادئ والحقوق الدستورية، وبالخصوص مبدأ تكافؤ الفرص في ظل التشريع الضريبي، فإنّ تطابقاً كانت حقوق الأفراد وحرّياتهم على نصابها القانوني السليم، أمّا إذا كان هناك إهدار لمبدأ تكافؤ الفرص في ظل التشريع الضريبي، فوجب على القائمين على حماية الدستور الذود عنه من كلّ الفئات بالنهوض للدفاع عنه، مستلهمين من الديمقراطية سلاحاً قانونياً، ومستخدمين كلّ الوسائل المتاحة للدفاع عنه من تعديل وإلغاء سواء عن طريق السلطة التشريعية أو عن طريق القضاء الدستوري من خلال إقصاء النصوص غير الدستورية كلياً وجزئياً. كما أنّ مبدأ تكافؤ الفرص يُعدّ وجوه العدالة الضريبية وتحقيقاً لمبدأ المساواة، وعليه فإنّ مبدأ تكافؤ الفرص هو أحد المبادئ التي قررتها الدساتير، وحرص على إقرارها القضاء الدستوري، فالتشريعات الضريبية يجب أن تتضمن مبدأ تكافؤ الفرص لتأتي متفقة مع النصوص الدستورية، وإلّا كان على الجهة الموكول إليها الرقابة على دستورية القوانين تقرير عدم دستورتيتها. فضلاً عن أنّ هناك تشريعات ضريبية صدرت في ظل دستور قديم غير مراعية لهذا المبدأ وحتى في ظل الدساتير الحديثة والنافذة أنها لم تعد إلى تغيير تشريعاتها الضريبية



لتضمنين ذلك المبدأ بشكل صريح أو ضمني، كما تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود مفهوم واضح وصريح لمبدأ تكافؤ الفرص نتيجة وجود تداخل واضح وصريح بين مفهوم مبدأ تكافؤ الفرص وعدد من الضوابط الدستورية الأخرى، وكذلك عدم وجود معيار معتمد لضمان عدالة تطبيق هذا المبدأ.

رابعاً: هيكلية البحث:

تتطلب الدراسة التعرض الى مفهوم مبدأ تكافؤ الفرص في الفقه والقانون وبيان مدى أهميته وكذلك القرارات القضائية والتي يمكن من خلالها استنتاج مفهوم ومعيار واضح لهذا المبدأ يمكن الركون إليه عند تطبيق مبدأ تكافؤ الفرص، وكذلك بيان مدى أهمية وقيمة هذا المبدأ وأساسه على المستوى الدستوري والدولي مما يحتم علينا أتباع المنهج التحليلي لإبراز سمات مبدأ تكافؤ الفرص، مما أدى بنا الى تناوله في مطلبين نخصص الأول لبيان مفهوم مبدأ تكافؤ الفرص في التشريع الضريبي وأهميته ونخصص المطلب الثاني لبيان القيمة القانونية لهذا المبدأ.

المطلب الأول

مفهوم مبدأ تكافؤ الفرص في التشريع الضريبي وأهميته

يُعد مبدأ تكافؤ الفرص من أهم المبادئ الدستورية التي يجب أن تقوم عليها الضريبة، من أجل بناء نظام ضريبي يضمن حقوق كل من المكلف والدولة، الأمر الذي يحتم تقييد المشرع الضريبي به عند تشريع القانون الضريبي، ولسعة مفهوم هذا المبدأ، ولكونه متطوراً بتطور الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، نجد أن الدساتير في الغالب تذكر مبدأ تكافؤ الفرص بصورة عامة بالغة التجريد، ليكون متلائماً مع الفكرة القانونية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية معينة⁽¹⁾. وإذا كان الدستور يعهد للسلطة التشريعية تحديد التفاصيل التي تخلق حقوقاً والتزامات من خلال تشريع القوانين، وفي الأغلب الأعم نجد في تلك القوانين تعريف لبعض المفاهيم والمبادئ الأساسية، ولكننا لم نجد تعريف لمبدأ تكافؤ الفرص في القوانين التي تُسن من قبل السلطة التشريعية، ولا يعني ذلك عواراً في التشريع، وإنما قد يكون المشرع قاصداً عدم تعريفه ليواكب تلك التطورات والحقوق التي تتصل به، أو لكونه متغيراً بناءً على الاختلاف في صور أو مجالات تطبيقه في النواحي المختلفة، مما أدى الى تعريفه من قبل الفقه والقضاء من زاوية النظر إليه. وكذلك فإن لأهمية مبدأ تكافؤ الفرص البالغة ارتأى المشرع الدستوري أن يضمنها الوثيقة الدستورية ليس من باب التجميل للدستور أو الحصول على تأييد أفراد الشعب له، وإنما لما لهذا المبدأ من علاقة مباشرة بحياة الأفراد التي تتعاقد معها رؤية المشرع الدستوري للارتقاء والنقد بالمجتمع وتنميته في جميع المجالات وجعله بالتالي التزاماً على الدولة وكافة السلطات بأن تضع التدابير اللازمة لنفاذه. وفي هذا الشأن فإن البحث في مفهوم مبدأ تكافؤ الفرص يقتضي أن نعرض في الفرع الأول على تعريف مبدأ تكافؤ الفرص ومن ثم ننتهي في الفرع الثاني بأهمية مبدأ تكافؤ الفرص.



الفرع الأول

تعريف مبدأ تكافؤ الفرص الاصطلاحي

من الأمور التي تستحوذ على لب كل باحث الاهتمام الى تعريف واضح للموضوع الذي يعالجه، ذلك أن التعريف في ذاته ينيّر السبيل ويزيل بعض الغموض الذي قد يكتنف المسألة المطروحة على بساط البحث، كما أنه إمطة اللثام عن تعريف الموضوع الذي نتناوله يعد مدخلاً أساسياً ولازماً لفهم الموضوع ومعرفة حقيقته والوقوف على كنهه، ومن أجل أن نبين مفهوم هذا المبدأ سوف نشرع صوب الفقه والقضاء لنحاول تسليط الضوء عليه من خلال إيضاح المعنى العام له ومن ثم تفصيله وتخصيصه وفقاً للتقسيم الآتي:

أولاً: التعريف الفقهي لمبدأ تكافؤ الفرص.

لقد اختلف الفقه في وضع تعريف محدد لهذا المبدأ، ومن جملة هذه التعاريف فقد عُرف مبدأ تكافؤ الفرص عند جون رولز "الذي يقضي بأنه اللامساواة في الامتيازات الاجتماعية والاقتصادية، مبررة فحسب، إذا كانت مرتبطة بوضعيات يكون لدى الجميع فرص مناسبة لأحتلالها بوجود مواهب معينة لدى كل فرد"⁽²⁾. ولو أخذنا بوجهة نظر جون رولز التي تعني بأنه يقر بقبول اللامساواة الاجتماعية والاقتصادية بين أفراد المجتمع، وإن الأفراد لا يعدون مسؤولين عن ذلك التفاوت بينهم، إذ قد يُعزى للطبيعة الإنسانية كاختلاف المهارات والقدرات الفكرية والجسدية للأفراد، أو اختلاف ظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي يولد فيها الفرد⁽³⁾، ومن الطبيعي أن يصبح التوزيع غير منصف للدخول والثروات بسبب ذلك التفاوت الذي يُعد عملاً غير مشروع، وهنا يأتي دور مبدأ تكافؤ الفرص ليحول تلك الفوارق الاجتماعية والاقتصادية في الدخل والثروات الى عمل مشروع ومقبول وفقاً لشروط، أن تعود تلك الفوارق لمصلحة أفراد المجتمع بشكل عام، وللأفراد الأقل حظاً ودخلاً في المجتمع بشكل خاص أي الطبقة المحرومة الذين يعيشون بظروف مُزرية بفعل أوضاعهم الاقتصادية والاجتماعية⁽⁴⁾، ومما لا شك فيه أن مبدأ تكافؤ الفرص ذو مناح وأبعاد لا تقتصر على مجال دون الآخر، إذ يُعد إحدى الوسائل التي تساعد على تحقيق العدالة الاجتماعية، وتقليل الهوة بين كافة أطراف وفئات المجتمع كافة⁽⁵⁾.

وعرفه جانب من الفقه أيضاً بأنه "أحد البوابات الرئيسة لتحقيق العدالة الاجتماعية، فتكافؤ الفرص ليس شعاراً يُرفع، أو إدعاءً يُدعى وإنما هو عبارة عن إرادة سياسية واستراتيجية وطنية، تتجه بصدق نحو إزالة كل المعوقات والعوامل التي تميز بين المواطنين"⁽⁶⁾. ومما لا شك فيه أننا نتفق على أن مبدأ تكافؤ الفرص في جوهره ما هو إلا وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية، وبما أنه من المبادئ الأساسية التي نصت عليها معظم النظم الدستورية الحديثة فهو حق يعبر عن إرادة الحكومة والمجتمع تحقيق تطلعاتهم المستقبلية، ولكن إزالة العوامل والمعوقات التي تؤدي الى التمييز السلبي بين المواطنين لأحوال بذاتها تتفصل عن أسسها الموضوعية هي ليست صفة فريدة يتصف بها مبدأ تكافؤ الفرص بل إنها قاعدة أمره يجب أن تراعى عند إعمال أي مبدأ قانوني في المجالات المختلفة⁽⁷⁾، وخصوصاً عندما يتعلق الأمر بقواعد القانون الضريبي التي غالباً يكون جميع المكلفين في مراكز قانونية متماثلة، ومتساوون في تحمل الأعباء العامة⁽⁸⁾. وربما كان المقصود التمييز الإيجابي أو ما يسمى بالتمييز المقبول أو المُبرر منطقياً، الذي يسعى الى تحقيق تكافؤ الفرص⁽⁹⁾، والذي من الممكن أن يأخذ به المشرع الضريبي، كما أن مشروعيتها تتحقق طالما أنه لا ينتهك الحقوق الأساسية التي تضمنها الدستور، ويكون ذلك التمييز متصلاً بالشروط والأسس الموضوعية التي تُعد أساساً لحماية متكافئة للحقوق والواجبات التي تحددها



القواعد الدستورية أو التشريعات الضريبية التي يلتزم بها كل مكلف يجب عليه دفع الضريبة⁽¹⁰⁾، ومتفقاً مع الغايات والمقاصد التي يتوخاها المشرع لأن كل تنظيم تشريعي لا يكون مقصوداً لذاته بل لتحقيق أغراض بعينها تنعكس مشروعاتها في إطار المصلحة العامة وتحقيقاً للعدالة من ذلك التمييز⁽¹¹⁾. وكمثال على التمييز السلبي نلاحظ أن قانون الكمارك العراقي قد ميز ما بين دوائر الدولة والقطاع الخاص من حيث تطبيق أحكام استرداد الضرائب سواء تلك التي أستحصلتها الدائرة الكمركية أو تحصيل تلك الضرائب التي لم تستحصل نتيجة الخطأ أو السهو، بحيث لا يمكن للقطاع الخاص استرداد ما تم تحصيله من ضرائب من قبل الدائرة الكمركية بعد مضي المدة القانونية، وكذلك لا يمكن للدائرة الكمركية تحصيل الضرائب غير المستحصلة نتيجة الخطأ أو السهو من القطاع الخاص بعد مضي المدة القانونية، في حين أن ما ورد أعلاه من أحكام لا تنطبق على دوائر الدولة مما يعني أن المشرع قد منح الدوائر الكمركية حق العودة على دوائر الدولة بأستحصال الضرائب غير المستحصلة نتيجة الخطأ أو السهو حتى بعد مضي المدة المحددة في القانون⁽¹²⁾، وكذلك قد مكن دوائر الدولة من استرداد الضرائب المدفوعة، وبذلك يكون المشرع قد خلق نوعاً من التمييز السلبي غير المبرر والذي لا يستند على أسس موضوعية. ويلجأ المشرع الضريبي في بعض الأحيان الى التمييز الإيجابي، ومثال ذلك التمييز الذي أوجده المشرع بين المكلفين بأداء الضريبة من خلال مراعاة الظروف الشخصية لكل مكلف، وذلك لمنح كل منهم فرصة عادلة في مواجهة أعبائه، إذ نجد أن الأسباب التي تدعو المشرع الى التمييز بين المكلف الأعزب والمكلف المتزوج وله عائلة من حيث مقدار الإعفاءات الشخصية (السماحات)⁽¹³⁾ العائلية الممنوحة للمتزوج بعد دمج دخله مع مدخولات زوجته وأولاده⁽¹⁴⁾، هي ضرورة التمييز بين المكلف الذي يُعيل أسرة تتكون من زوجه وأولاد وبنات لزيادة نفقاته الاستهلاكية (الضرائب غير المباشرة) عن المكلف الأعزب وذلك لاختلاف أعباء كل منهما⁽¹⁵⁾، فإن عدم ترك جزء من دخل المكلف المتزوج ممن لديه عائلة دون فرض ضريبة عليه سوف يهدر مبدأ تكافؤ الفرص بينهما في مواجهة الأعباء العائلية كما يقصد بتكافؤ الفرص بأنه "العدالة في الفرص المتاحة التي تسمح بالتنافس لنيل عوائد مادية أو خدمية ويمكن أن تحدد الفرص على أساس أن أي منفعة إنما تتوزع على أساس الانتفاع بها لكل شخص راغب في الحصول عليها، وإزالة العقبات التي تحول دون ذلك، وعلى ذلك فمعايير التنافس على تلك المنفعة لا تتحاز لأفراد أو جماعات دون غيرهم"⁽¹⁶⁾. ويبدو أن مبدأ تكافؤ الفرص هو أحد الركائز التي تدعم وترسخ مبدأ العدالة، ومن التعريف أعلاه نستنتج أن فكرة التكافؤ تدور حول التنافس العادل، أي بمعنى منح جميع الأفراد المتزاحمين في إطار مكنة (فرصة) معينه إمكانية الحصول عليها بشكل متساوٍ من خلال إزالة العقبات، وكذلك عدم الانحياز لطرف دون آخر، وكما يتضح أن هنالك ترابط وثيق ما بين المكنة والغاية النهائية لها، كون المكنة وجدت على أساس الانتفاع بها، لذلك نرى أن إطار تحقيق مبدأ التكافؤ هو طريقة توزيع تلك المكنات بالتساوي بهدف الوصول الى الغاية النهائية المتمثلة في تحقيق عوائد مادية (دخول) أو مزاولة مهنة أو خدمة أو نشاط تجاري معين ضمن إطار المصلحة العامة. مما يقودنا الى بيان معنى الفرصة إذ يرى الفقه من خلال ارتباطها الوثيق بغايتها النهائية بكونها مكنة تحقيق كسب مأمول أو تجنب خسارة، ويُعرفها رأي فقهي أنها "الواقعة المؤدية الى تحقيق كسب أو تفادي خسارة"⁽¹⁷⁾، وتعرفها رأي فقهي آخر كذلك بأنها "الوسيلة أو الطريقة التي تهئ ما يأمله الشخص من كسب نهائي"⁽¹⁸⁾.



ويلاحظ من جميع التعاريف التي وردت أعلاه أنفاً إنها تشير الى الفرصة من خلال النتيجة المتحققة عنها ومن ثم يتضح الترابط ما بين الفرصة وغايتها النهائية لكون الفرصة هي الوسيلة أو الآلية أو الطريق الواجب سلوكه لتحقيق أفضل الانتفاع والتمكن من استثمارها على الوجه الأكمل، والإفادة منها بالشكل المطلوب، ومثال لما تقدم في حال وجود فرصة استثمارية فإن هنالك مجموع من المستثمرين سوف يتنافسون للحصول عليها وهنا سوف يتجسد دور مبدأ تكافؤ الفرص من خلال خلق قاعدة تضمن عدالة توزيع تلك الفرصة من خلال إزالة كافة المعوقات، وعدم التمييز ومن ثم يضمن لنا هذا المبدأ تلك الفرصة لكونها وسيلة المستثمر للحصول على الدخل، وفي إطار التشريع الضريبي وبالمفهوم معاكس أي في حالة عدم إعمال مبدأ تكافؤ الفرص من خلال منح إعفاءات للمستثمر الأجنبي دون المستثمر العراقي، فإن هذا الأمر يُعد بمثابة وضع عراقيل أمام الأخير تحول دون حصوله على فرصة عادلة تنمي دخله وتطور نشاطه⁽¹⁹⁾، مما يعني أن عدم تطبيق هذا المبدأ سوف يخل بعدالة توزيع الفرص.

على ما يبدو أن الفرصة التي كفلها الدستور والتي يجب أن تضمنها الدولة بتدخلها الإيجابي وفق إمكانياتها يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الشرائط كأن تتاح لجميع أفراد المجتمع عامة بشكل متساو⁽²⁰⁾، الأمر الذي يفترض تكافؤها، أي بمعنى من غير الجائز حجب تلك الفرص عن يستحقها دون غيرهم من الأفراد⁽²¹⁾، وكذلك أن تتصف تلك الفرصة بالعموم والتجريد، وبما أن مبدأ تكافؤ الفرص يُعد قاعدة دستورية عامة ومجردة⁽²²⁾، وعند انعكاس العمومية والتجريد على القاعدة القانونية الضريبية، نجد أن عمومية الفرصة هي عمومية التطبيق فلا تستهدف شخصاً بعينه أو فعلاً بذاته بل تنطبق على كل من تتوفر فيه شروط إنطباقها، وغايتها تحقيق المساواة في إتاحة الفرصة أمام جميع الأفراد وهذه المساواة لا يمكن إقامتها ابتداءً إلاً على وفق أساس الوضع الغالب في الحياة الاجتماعية، وهو ما يحتم أن تتاح الفرصة الى الأفراد بمعيار موضوعي لا شخصي⁽²³⁾، أي أن تكون مجردة العبرة فيها بأن لا تصدر بناءً على النوازع والميل والأهواء والانحياز والالتواء، وعدم منحها إيثراً لشخص معين وإنما تكون صادرة بصفة عامة. إن فائدة العمومية والتجريد في القاعدة الضريبية هو تحقيق النظام والمصلحة العامة في المجتمع، وإبعاد التشريع الضريبي عن المصلحة الشخصية وضمان الحقوق والحريات ضدّ التعسف والاستبداد، لأن إخضاع كل الوقائع وجميع الأشخاص بصرف النظر عن ذواتهم، يضمن للقاعدة الضريبية الاستمرار في التطبيق والقبول والاستحسان من المكلفين ويؤدي الى وجود نظام واحد مستقر ومطرّد في التطبيق، وحينئذٍ لا تأتي القاعدة الضريبية لمصلحة شخص معين بالذات أو ضدها، وإنما تستهدف المصلحة العامة دائماً من خلال مصلحة الجماعة⁽²⁴⁾. وعليه فإن الفرص الضريبية تقاس بقياس المجموع أي العموم في الغالب لأن إهدار مبدأ تكافؤ الفرص في المجال الضريبي ينحصر الى الحد الأدنى عندما يكون عاماً ومجرداً، ولكن ذلك لا يمنع في بعض الأحيان أن تكون الفرصة شخصية تريد الدولة منها تحقيق أهداف ضريبية أخرى متعددة ومتنوعة متوجهة نحو أنعاش بعض الجوانب التنموية والاقتصادية، وهو الاستثناء للفرصة.

ثانياً: التعريف القضائي لمبدأ تكافؤ الفرص.

وبعد أن عرّجنا على الفقه نتجه صوب القضاء لبيان التعريف القضائي لمبدأ تكافؤ الفرص، إذ وجدنا المشرع الدستوري تتضح إرادته من خلال النص على عدد من المبادئ ومنها مبدأ تكافؤ الفرص في صلب الوثيقة الدستورية لتكون ضابطاً يجب الالتزام به من قبل المشرع الضريبي لما يتمتع به من سمو وعلو دستوري، وما أوجده من ضمانات قانونية أخرى بتأسيس سلطة قضائية

محايدة للنظر بدستورية التشريعات الضريبية ومدى عدم مخالفتها لمبدأ تكافؤ الفرض الدستوري، ألا وهي المحكمة الاتحادية العليا العراقية صاحبة الاختصاص الحصري للنظر بدستورية القوانين والأنظمة النافذة⁽²⁵⁾، وتفسير وتأويل ما هو غير واضح منها لكون تلك المبادئ (مبدأ تكافؤ الفرض) هي الأسس العامة والضوابط الحاكمة التي يجب على المشرع الضريبي أن يتقيد بها. ونلاحظ أن المحكمة الاتحادية العليا العراقية لم تتطرق الى بيان المقصود بمفهوم تكافؤ الفرض وتحديد معناه، ونطاق تطبيقه، وعناصره، بمناسبة النظر بدستورية بعض التشريعات الضريبية لكون إرادة المشرع الدستوري غير ظاهر بشأن ذلك المبدأ في التشريع الضريبي، وحتى في التشريعات الأخرى فقد اكتفت المحكمة على ذكر ما منصوص عليه في الدستور فقط، حيث قضت المحكمة الاتحادية العليا العراقية في أحد قراراتها برد الدعوى لإهدار مبدأ تكافؤ الفرض إذ ذكرت أن "حضور الدائن (المدعي) فقط في مديرية التنفيذ ولم يحضر أي مزاد آخر وبالتالي لم تتحقق الفرصة لجميع أهالي أربيل الراغبين بالاشتراك بالمزايدات وأن دستور جمهورية العراق لسنة 2005 وفي المادة (16) منه نص على أن (تكافؤ الفرص مكفول لجميع العراقيين وتكفل الدولة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق ذلك) وبالتالي يكون القرار التشريعي المطلوب إلغاؤه منسجماً مع أحكام الدستور ومن جهة أخرى أن القرار التشريعي ألغى المزايدات في عموم مدينة أربيل المذكور ولم يقتصر على إلغاء المزايدة في الإضبارتين التنفيذيتين الخاصة بالمدعي كما نص على إجراء المزايدة لإتاحة الفرصة للراغبين بالشراء بمزايدة جديدة"⁽²⁶⁾ فعند البحث في حيثيات القرار نجد أن المحكمة قد بحثت في طعن لم يتقدم به الطاعن، وهو مدى تحقق مبدأ تكافؤ الفرض، وأن القرار التشريعي جاء متفقاً مع الدستور لوجود وضع أممي ما نتج عنه تعطيل جميع المرافق العامة فجاء حكم القرار بإلغاء المزايدات كافة التي حدثت ذلك اليوم في عموم أربيل دون تمييز بالإلغاء وإبطال تلك المزايدات على العقارات التي دخل عليها المدعي للمزايدة فقط، وهو الالتزام الإيجابي الذي تكفلت الدولة القيام به لتحقيق ذلك المبدأ، كما أن المزايدة جرت بصورة شكلية لم تكن وفق القانون، لكونها تمت بعدم حضور مزائدين آخرين في ذلك اليوم وأن المزايدة لم يحضرها سوى المزايد (الدائن وهو المدعي) وطلب شراء العقارات باسم ولده ووقع تحت اسم (المشتري والدائن)، وهذا ما ينافي مبدأ تكافؤ الفرص الذي كفل الفرصة ذاتها لجميع العراقيين، فإن الإلغاء وإعادة المزايدة مجدداً جاء لإتاحة ذات الفرصة لجميع العراقيين الراغبين بالشراء بالدخول للمزايدة على تلك العقارات، وبذلك فإن القضاء لم يصل بنا الى فهم ذلك المبدأ، سوى النص على المادة الدستورية في القرار، وأن مبدأ تكافؤ الفرص يتحقق بالمزايدة العلنية التي يشترك بها العراقيون كافة للدلالة على التزامهم حول تلك الفرص واتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك، وبالمفهوم المعاكس فإنه يُعطل أحكام المزايدات دون مُقتضى. وفي قرار آخر أيضاً للمحكمة الاتحادية العليا العراقية نص على أن "تكافؤ الفرص... يكون بالنسبة للمواطنين الذين لا تميزهم صفة وظيفية مباشرة... تجعلهم عند الترشيح متقدمين على غيرهم استناداً الى هذه الصفة من شأنه أن يخل بمبدأ تكافؤ الفرص بين المواطنين"⁽²⁷⁾، إن النص القضائي المتقدم يؤكد أن مبدأ تكافؤ الفرص لا يقوم على التمييز غير المبرر على أساس صفة أو مركز وظيفي أو مركز اجتماعي، تجعله عند التنافس على تلك الفرصة متقدم على غيره من المواطنين المتنافسين لامتلاكه تلك الصفة، وهذا يهدر ولا يحقق مبدأ تكافؤ الفرص الذي هو حق مكفول لجميع العراقيين بإتاحة الفرص لهم بالتساوي دون تمييز وهو ما تؤكد المحكمة استناداً الى نص الدستور، وبالرغم من ذلك لم توضح لنا المحكمة مفهوم ذلك المبدأ سوى نص

الدستور وتقرير عدم التمييز غير المبرر بإتاحة الفرص. ولكن في قرار آخر للمحكمة الاتحادية العليا العراقية إذ نص في إحدى حيثياته على " أن المساواة وتكافؤ الفرص تعني عدم التمييز والتفضيل بين من يتساوون وتتوفر فيهم ذات الشروط التي ينص القانون عليها وأن تعطى الفرص متساوية لجميع الذين تتوفر فيهم هذه الشروط"⁽²⁸⁾. وعند التأمل في النص المتقدم نجد أن شرط عدم التمييز والتفضيل غير المبرر يجب أن يكون حاضراً لدى المشرع عند صياغة النص الضريبي كونه النتيجة أو الأثر المترتب على كلا المبدأين، وعلى الرغم من أن القضاء قد دمج ما بين مبدأ المساواة وتكافؤ الفرص، إلا أنه يبدو لنا أن مبدأ المساواة يعمل باتجاه الشروط الواجب إعمالها لتحديد المراكز القانونية المتماثلة ومعاملة المكلفين لها بالتساوي والعكس بالعكس، في حين أن الشروط الواجب إعمالها في مبدأ تكافؤ الفرص تعمل باتجاه الفرصة ذاتها بغية اختيار من يستحقها وفق أسس موضوعية عامة ومجردة هدفها المصلحة العامة، لغرض فض التزام على الفرص المحدودة بتقرير أولوية في مجال الانتفاع بها لمن تتوفر فيهم الشروط دون أن يكون لها أثر على المراكز القانونية. وخلاصة القول إن المحكمة الاتحادية العليا العراقية قد ركزت في قراراتها بالنص على مبدأ تكافؤ الفرص، وعلى عدم التمييز السلبي بين أفراد المجتمع، وأن يكون التزام شرطاً لتحقيق ذلك المبدأ، كما أنه على ما يبدو قد دمجت ما بين مبدأ المساواة وتكافؤ الفرص في الشروط ذاتها لإكلا المبدأين كما بينا أعلاه.

ولا يفوتنا أن نُنوه إلى أن المحكمة الدستورية العليا في مصر في بادئ الأمر لم تفرق بين مبدأي المساواة وتكافؤ الفرص وترى بأنهما مبدأ مترادفان إذ نصت في إحدى قراراتها " ..لا ينطوي على مخالفة لمبدأ المساواة ولا لمبدأ تكافؤ الفرص فكلا المبدأين يتحققان في التشريع بتوفر شرطي العموم والتجريد، فهما لا يعينان المساواة الحسابية، ذلك لأن المشرع يملك بسلطته التقديرية لمقتضيات الصالح العام وضع الشروط التي تحدد المراكز القانونية التي يتساوى فيها الأفراد أمام القانون، بحيث إذا توافرت هذه الشروط في طائفة من الأفراد وجبت أعمال المساواة بينهم لتمتثل ظروفهم ومراكزهم القانونية"⁽²⁹⁾. أن مبدأ المساواة الذي نص عليه الدستور لا يمكن أن يكون بديلاً عن مبدأ تكافؤ الفرص لأن مبدأ المساواة يعني (المساواة أمام القانون) وإحدى صور هذا المبدأ هي (المساواة أمام الضريبة)، والتي يمكن أن تكون في بعض الأحيان مساواة شكلية، بمعنى أن القانون قد يخاطب المكلفين كافة دون تمييز بينهم، وفي الوقت نفسه قد يعمل المشرع الضريبي من خلال النصوص الضريبية على إنشاء تمييز بينهم في مضمونه⁽³⁰⁾، وبذلك فإن مبدأ المساواة أمام الضريبة مُمكن أن تتوفر في النص الضريبي وفي الوقت ذاته تتخلف عنها المساواة الفعلية، وعلى الرغم من ذلك لا يكون النص القانوني منتهكاً للدستورية لأن المشرع الضريبي عمد إلى ألا يكون ذلك التمييز تحكيمياً يؤدي إلى إنكار أصل الحق أو تعطيله أو الانتقاص منه⁽³¹⁾، فلذلك " أن مبدأ تكافؤ الفرص يعني المساواة الفعلية والتي بعدمها يقع النص التشريعي مخالفاً للدستور"⁽³²⁾ في حين أن المساواة الفعلية هي المساواة الواجب إعمالها في إطار مبدأ تكافؤ الفرص، وأن كان لا يتطلب لأعمالها توفر المساواة الحسابية مثله في ذلك مثل مبدأ المساواة أمام الضريبة، بل يكفي أن تطبق القاعدة القانونية على من تنطبق عليهم الشروط الموضوعية التي يقرها القانون دون الحاجة إلى تطبيقها على جميع أفراد المجتمع، وألا تتفصل النصوص الضريبية عن الأغراض المتوخاة لها⁽³³⁾، وَضِمْنَ وجود علاقة منطقية بين أساس التمييز والأهداف التي ارتأى المشرع الضريبي تحقيقها⁽³⁴⁾. ونلاحظ أن المحكمة الدستورية العليا المصرية التي أنشأها الدستور من أهم اختصاصاتها هي فحص دستورية القوانين، وتفسير



نصوصه، ولا يتصور أنها تتراجع في قرار معين يحكم حاله معين وإنما تعمد على تطويره وتضيف إليه بما يتوافق مع تطور الحياة العامة في مختلف المجالات، نظراً لتغيير رؤية القضاء الدستوري مع التغيير الحاصل في الظروف الاقتصادية والاجتماعية⁽³⁵⁾، وليس بما يلغي قراراتها لكونها باتة وملزمة للجميع، وتحقيق التوازن بين مصلحة الشعب والمصلحة العامة والمحافظة على كيان الدولة، وعلى ذلك الأساس قد بينت لنا في أحد قراراتها على مفهوم آخر لمبدأ تكافؤ الفرص هو "أن المساواة التي يوجبها إعمال مبدأ تكافؤ الفرص، تتحقق بتوافر شرطي العموم والتجريد في التشريعات، ولكنها ليست مساواة حسابية، ذلك لأن المشرع يمتلك بسلطته التقديرية لمقتضيات الصالح العام وضع شروط تتحدد بها المراكز القانونية التي يتساوى فيها الأفراد أمام القانون بحيث إذا توافرت هذه الشروط في طائفة من الأفراد وجب أعمال المساواة بينهم لتمثيل ظروفهم ومراكزهم القانونية، وإذا اختلفت هذه الظروف وذلك إذا توافرت الشروط في البعض دون البعض الآخر انتفى مناط التسوية بينهم وكان لمن توافرت فيهم الشروط دون سواهم أن يمارسوا الحقوق التي كفلها المشرع لهم، وإلتجاء المشرع الى هذا الأسلوب في تحديد شروط موضوعية يقتضيها الصالح العام للتمتع بالحقوق لا يخل بشرطي العموم والتجريد في القاعدة القانونية - ذلك أن المشرع إنما يخاطب الكافة من خلال هذه الشروط"⁽³⁶⁾. وفي قرار آخر لذات المحكمة ورد في إحدى حيثياته "أن مضمون مبدأ تكافؤ الفرص، الذي يتفرع من مبدأ المساواة، ويعد أحد عناصره، .."⁽³⁷⁾، وبهذا المعنى يعني أن المساواة هي شرطاً من شروط تكافؤ الفرص أي أن المساواة الواجب توفرها عند أعمال مبدأ تكافؤ الفرص هي أن تمنح الجميع فرصاً متساوية منذ البداية وتأخذ بالاعتبار الظروف التي تم وضعهم فيها⁽³⁸⁾، بتحقيق شرطي العمومية والتجريد من أجل الحصول على منفعة أو خدمة عامة، وعندما تقترن المساواة بالفرص يجب عدم التمييز بين أفراد المجتمع وأزاله كافة العوامل التي تؤدي الى عدم إتاحة الفرصة، وتوفير الفرص وتمكين الأفراد للحصول عليها بشكل متساوي لغرض الاستفادة منها⁽³⁹⁾. ونتساءل لماذا يقوم المشرع الدستوري بالنص على كل من مبدأ المساواة ومبدأ تكافؤ الفرص في مواد مستقلة في الدستور، أي بمعنى إذا كان مبدأ تكافؤ الفرص يتفرع من مبدأ المساواة أليس من الأولى أن يجمع كلا المبدأين بمادة واحدة؟

للإجابة على ذلك التساؤل نجد أن المحكمة الدستورية العليا المصرية نصت في حيثيات العديد من أحكامها على أن "مبدأ تكافؤ الفرص الذي تكفله الدولة للمواطنين كافة وفقاً لنص المادة (8) في الدستور يتصل في مضمونه على ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة بالفرص التي تتعهد الدولة بتقديمها، فلا يثور أعماله إلا عند التزاحم عليها، وغاية الحماية الدستورية لتلك الفرص هي تقرير أولوية في مجال الانتفاع بها تتحدد وفقاً لأسس موضوعية يقتضيها الصالح العام"⁽⁴⁰⁾، وفي قرار آخر لذات المحكمة ورد في إحدى حيثياته " أن الدستور قد حرص في المادة (4) على النص على مبدأ تكافؤ الفرص، باعتباره من الركائز الأساسية التي يقوم عليها بناء المجتمع، والحفاظ على وحدته الوطنية، ومن أجل ذلك جعل الدستور بمقتضى نص المادة (9)، تحقيق تكافؤ الفرص بين جميع المواطنين دون تمييز التزاماً دستورياً على عاتق الدولة، لا تستطيع منه فكاكاً. وقوام هذا المبدأ - على ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن الفرص التي كفلها الدستور للمواطنين فيما بينهم تفترض تكافؤها، وتتدخل الدولة إيجابياً لضمان عدالة توزيعها بين من يتزاحمون عليها، وضرورة ترتيبهم بالتالي فيما بينهم على ضوء قواعد يملها التبصر والاعتدال، وهو ما يعني أن موضوعية شروط النفاذ إليها، مناطها العلاقة المنطقية التي تربطها،



فلا تنفصل عنها⁽⁴¹⁾. نستنتج من حيثيات هذين الحكمين للمحكمة الدستورية العليا المصرية بأنها لعبت دوراً مهماً في ترسيخ مبدأ تكافؤ الفرص وبالتالي سعت في العديد من أحكامها أن توضح لنا جوهر ذلك المبدأ وحقيقة مضمونه ونطاقه وماهيته، وأوضحت بأنه يتعلق بالفرص التي يجب أن تتعهد وتتدخل الدولة إيجابياً لضمان عدالة توزيع الفرص التي كفلها الدستور لجميع المواطنين، ويقع أعمالها عندما يتزاحم عليها المتنافسين وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن مضمون الحماية الدستورية المقررة لتلك الفرص غايتها تقرير الأحقية والتفضيل في مجال الانتفاع بها يتقدم من خلالها بعض المترشحين على بعض دون الانحياز أو التواء وإنما وفق أسس موضوعية عامة ومجردة يملئها الاعتدال والتبصر ويفتضيها الصالح العام، في ظل وجود علاقة منطقية ترتبط بأهدافها لا تنفصل عنها أبداً، وأن مبدأ المساواة وتكافؤ الفرص لكل منهما منطقة ودائرة يعملان فيهما لا يتداخلان⁽⁴²⁾، وإنما يتقابلان بشكل متوازي كلا في نطاقه لأن مبدأ تكافؤ الفرص المحدد بوضوح في الدستور ليس مرادفاً لمبدأ المساواة النظرية والقانونية، وإن مبدأ تكافؤ الفرص يعني المساواة الفعلية عند نقطة إطلاق إتاحة الفرصة للجميع، أي عند إهدار مبدأ تكافؤ الفرص سوف لن تكون هنالك لا مساواة ولا عدالة. وأخيراً فإن كل ما تقدم يدل على أن مبدأ تكافؤ الفرص في إطار التشريعات الضريبية "هو الهدف العام والغاية التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي بجميع مراحل بناء عناصره، بالتزام الدولة بتقديم فرصة لجميع المكلفين ابتداءً، لا يثور أعمالها إلا عند التزاحم عليها، وتقرر أولوية الانتفاع بها، وفق أسس وشروط موضوعية يملئها الاعتدال والتبصر يفتضيها الصالح العام".

الفرع الثاني

أهمية مبدأ تكافؤ الفرص

أولاً: السمو الدستوري لمبدأ تكافؤ الفرص

أن التنصيص على مبدأ تكافؤ الفرص ضمن قواعد أسمي وأعلى وثيقة بالدولة غالباً ما يعبر عنها بالدستور⁽⁴³⁾، يعطي هذا المبدأ بعداً آخر يتجلى في السمو والحماية اللذين يتمتع بهما نتيجة إدراجها ضمن النصوص والوثائق الدستورية وهو الأمر الذي يزيد من دون شك أهمية هذا المبدأ ليكون متمسماً بالصلاية والقوة. وعليه سعت معظم الدول إلى تنظيم هذا المبدأ، وتضمينه في وثائقها الدستورية المتميزة والمتسمة بالسمو الشكلي والموضوعي⁽⁴⁴⁾ حرصاً منها على إعطاء القيمة القانونية له وإضفاء السمو، وإسباغ الصفة الدستورية عليه لكي يحمل في طياته دلالة على مكانته وأهميته الموضوعية التي يحظى بها بين التشريعات العادية بشكل عام والضريبية بشكل خاص كمبدأ سام ضمن أسمي قوانين الدولة، وتزداد أهمية هذا المبدأ وفاعليته انطلاقاً من الإيمان الراسخ في وجدان الدولة الذي مفاده أن قيامها واستقرارها وتحقيقها لأهدافها ومبادئها السائدة في شؤون التشريع الضريبي لا يكون إلا باحترام مبدأ تكافؤ الفرص، ثم يترجم ذلك الإيمان بوضع هذا المبدأ في شكل ضابط دستور لإعمالها لا تتعداه وإلا أصبحت باطلة، ومن ثم تعكف على ضمان التزامها بكفالة هذا الحق للفرد وفقاً للأحكام التي أقرها الدستور لتكون السلطات خاضعة له ومتفيدة بما نصت عليه⁽⁴⁵⁾، أي بمثابة الضوء الساطع الذي ينير درب المشرع الضريبي في تضمينه لأحكام هذا المبدأ في التشريعات الضريبية. وبناءً على ما تقدم تتجسد أهمية مبدأ تكافؤ الفرص من سمو الدستور الذي يقتضي مراعاة السلطات كافة في الدولة للأحكام والمبادئ التي أقرها ضمن فصوله بحكم سموه وعلوه إذ هو الذي أنشأها منحها اختصاصاتها⁽⁴⁶⁾، إلا أن هذا الأمر غير كافٍ إذ يحتاج إلى وجود ضمانات دستورية أخرى تحفظ مكانته اتجاه التشريعات

الضريبية كون القواعد الدستورية تتسم بالقوة والسمو فقوة الضمانات وفعاليتها تنأتى من قوة النصوص التي تتضمنها. ومن هذا المنطلق أصبح الحديث عن أهمية مبدأ تكافؤ الفرص مقترناً وجوباً بالضمانات التي تضمن حمايته من كل اعتداء عليه. ومن هنا يثار التساؤل هل أن التسليم بالسمو الدستوري لمبدأ تكافؤ الفرص بوصفه أحد القواعد الدستورية نتيجة سمو الدستور قد أنتج أثره؟ أن التسليم بالسمو الدستوري لمبدأ تكافؤ الفرص يقتضي بطبيعة الحال علو النصوص الدستورية على بقية القواعد القانونية⁽⁴⁷⁾، وبذلك يغدو مبدأ نظرياً يقوم على التزام السلطات بعدم الخروج على أحكامه بما تسنه من تشريعات كنتيجة حتمية لهذا سمو، إلا أن الأمر يكاد ينظر إليه كمسلمات فقهية يحتاج إلى آليات وضمانات لتفعيله على أرض الواقع، ولهذا فإن سمو الذي أضفي على مبدأ تكافؤ الفرص بعده أحد القواعد الدستورية يزيد من دون شك قوة وفعالية هذه الضمانة إلا أنه لا ينتج أثره ما لم تتجسد هذه الضمانة أو الآلية باعتناق الرقابة الدستورية على القوانين الضريبية والتي تمثل انعكاساً "لمبدأ سمو الدستور"⁽⁴⁸⁾، تتولى فحصها ومراقبتها لمدى مطابقتها لأحكامها من أجل إبطال القوانين الصادرة بالمخالفة لأحكام الدستور، لأن المساس به يعتبر مساساً بالدستور ومخالفته، ولا شك أن الأخذ بالرقابة على دستورية القوانين الضريبية يمثل وسيلة قانونية فعالة لضمان الالتزام بالحدود والقواعد والأسس الموضوعية التي قررها الدستور لمبدأ تكافؤ الفرص، ومن ثم احترام الدستور نصاً وروحاً، كما أن الحكم ببطالان أي تصرف صادر عن المشرع العادي يمثل الجزاء المنطقي على خروجه عن الحدود التي يفرضها الدستور باعتبارها أقوى الضمانات المقررة لحماية المبادئ الدستورية⁽⁴⁹⁾.

وإن وجود آلية الرقابة على دستورية القوانين ضمان لإحترام تدرج القواعد القانونية للقواعد الدستورية العليا⁽⁵⁰⁾، غير أن الأنظمة الدستورية قد تباينت بالطريقة التي تباشر بها عملية الرقابة على دستورية القوانين ومن ثم في تحديد الجهة التي يُعهد لها ممارسة هذه المهمة فمن الدساتير من خولها للقضاء لتكون الرقابة في هذه الحالة ذات طابع قضائي ويعود للولايات المتحدة الأمريكية الفضل في تطبيق هذا النوع من الرقابة، ومن الأنظمة من عهد بها إلى هيئة سياسية والتي تعد فرنسا منشأها⁽⁵¹⁾.

ثانياً: الحصيلة الضريبية لمبدأ تكافؤ الفرص

إن لمبدأ تكافؤ الفرص أهمية كبيرة في حصيلة النظام الضريبي والذي هو بمعناه الضيق "عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع الضريبي إلى الربط والتحصيل"⁽⁵²⁾، أي أن السلطة التشريعية تعد من مقوماتها تلك النظم الضريبية كونها صاحبته الاختصاص في إصدار التشريعات الضريبية والتي تسعى من خلالها إلى بناء نص ضريبي يحقق أهدافاً محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية على وجه العموم وأهداف النظام الضريبي بشكل خاص، وبما أن الحصيلة الضريبية لأي نظام ضريبي تُعد من أهم أدوات السياسة الإيرادية، بعدها من الإيرادات السيادية التي تلعب دوراً مهماً في الحصول على تيارات نقدية بشكل دوري من أجل تمويل أوجه الأنفاق العامة، وإذا كانت حصيلة الضرائب على ما يبدو "هدفاً مقصوداً ابتداءً"⁽⁵³⁾ من أهداف السلطة التشريعية الضريبية، "ونتيجة نهائية متوقفة على صحة أسبابها"⁽⁵⁴⁾ بشكل مباشر، أو غير مباشر من خلال تدخل الدولة بدفع المكلفين لترك نشاط معين من خلال ثقل وطأتها على المكلفين أو بفرض قيود على مباشرتها، أو التشجيع على مزاولة نشاط معين بفرض ضريبة بسيطة عليه، وجميع ذلك يجب أن يكون وفقاً للقواعد الدستورية إطاراً ومضموناً، وبغيرها تصبح الضريبة مخالفة للدستور⁽⁵⁵⁾.



وبناءً على ما تقدم يمكن التساؤل عما إذا كان إهدار مبدأ تكافؤ الفرص يؤدي إلى إهدار حصيللة ضريبية، كان على الدولة جبايتها؟ بما أن مبدأ تكافؤ الفرص هو التزام يقع على عاتق الدولة اتجاه كافة الأفراد، وبالنظر لخطورة فرض الضريبية وتكلفتها، والآثار التي قد تحدثها على المكلف لما تمثله من عبء مالي عليه، وعلى النشاط الاقتصادي للدول الذي ممكن أن يجنح إلى أعاصير لا يُحمد عُقباها⁽⁵⁶⁾، فلا مناص من القول بأنه يتعين على السلطة التشريعية الضريبية عند بنائها نصاً أو نظاماً ضريبياً ناجحاً أن تحيطه بسور من المبادئ الدستورية ومنها مبدأ تكافؤ الفرص بوصفها ضوابط أو قيود دستورية تحمي حقوق الأفراد وحررياتهم في مجال ممارسة النشاط المالي داخل الدولة. وقد قضت المحكمة الدستورية العليا المصرية: "إذ ليس ثمة مصلحة مشروعة ترجى من وراء إقرار تنظيم ضريبي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة من خلال فرض ضريبة تقتصر على تلك القوالب والأسس، ذلك أن جباية الأموال، في ذاتها لا تعتبر هدفاً يحميه الدستور محدداً مضمونها وغايتها على ضوء القيم التي احتضنها الدستور"⁽⁵⁷⁾ وفي حكم آخر للمحكمة ذاتها حيث أشارت إلى: "إن الدستور مضموناً وإطاراً، بما مؤداه أن حق الدولة اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي أن يقابل بحق الملزمين أصلاً بها والمسؤولين عنها، في تحصيلها وفق القوالب الشكلية والأسس الموضوعية التي ينبغي أن تكون قواماً لها من زاوية دستورية وبغيرها تنحل الضريبة عدماً"⁽⁵⁸⁾، فهكذا يتبين أن المحكمة قد أكدت على أن حصيللة الضريبة وإن كانت مهمة لتنمية موارد الدولة وإنما يجب أن تكون وفق الأسس والمبادئ الدستورية التي منها مبدأ تكافؤ الفرص وتطبيقاً لأحكامه، "لكي لا تقوم الضريبة دستورياً في غيابها، ويصبح تحصيلها بالتالي جباية لا ضابط لها ولا يستقيم بنيانها"⁽⁵⁹⁾. وعلى ما يبدو أن المشرع الضريبي قد أهدر مبدأ تكافؤ الفرص بفرضه ضريبة على أجور ومرتبات العاملين خارج مصر⁽⁶⁰⁾ ممن يزاولون العمل لدى الغير ويتوفر فيهم عنصر التبعية، دون أن تشمل تلك الضريبة ما يحصل عليه العاملين خارج مصر المهاجرون هجرة دائمة⁽⁶¹⁾ من دخول من اللذين لم تتوفر فيهم عنصر التبعية التي اشترطها القانون للخضوع لتلك الضريبة، على الرغم من أن المكلف يكون خاضعاً للضريبة بتحقيق الواقعة المنشئة لها وهو تحقق الدخل بمناسبة كسب العمل عندها ينشأ دين الضريبة بذمة المكلف، وإن كانت مقاصد فرض هذه الضريبة هو الحصيللة لتنمية موارد الدولة لتعزيز أوجه الإنفاق العامة، بتحمل العاملين خارج مصر جزءاً من عبء النفقات العامة للدولة مع غيرهم من العاملين داخل مصر، عن طريق تحمل عبء هذه الضريبة وتكاليفها، تحقيقاً للتكافل وتعزيز روح المواطنة في بناء وتنمية الوطن – فإن كان كذلك – فإن المواطنة لا تكون حكرًا على طائفة دون أخرى، وأن التكافل في تنمية موارد الدولة يشمل الجميع وهذا ما نص عليه الدستور⁽⁶²⁾.

أن ذلك التميز الذي يقوم على أسس غير موضوعية تبرره، يصطدم مع مبدأ تكافؤ الفرص الذي يجب أن تعتقه القوانين الضريبية على أنه حق مكفول للجميع دون تمييز بين طائفة وأخرى، مما يُعد انتهاكاً لحقوق الفئات التي أخضعها القانون للضريبة بتحملهم وحدهم أعبائها كاملة، وإعفاء الفئة الأخرى دون وجه حق، كما أن الوعاء والمصدر الذي تدفع منه تلك الضريبة هو الدخل المحدد بنصوص القانون المتحقق عن كسب العمل⁽⁶³⁾، والمتمثل بأجور ومرتبات العاملين وهو في ذات الوقت يمثل (ملكية خاصة)، يكفلها الدستور، وقد حددت المحكمة الدستورية العليا المصرية نطاق حمايتها بأنها: "كل حق ذي قيمة مالية سواء أكان هذا الحق شخصياً أم عينياً أم كان من حقوق الملكية الفنية أو الأدبية أو الصناعية، وهو ما يعني أتساعها للأموال بوجه

عام⁽⁶⁴⁾، وهذا مما يؤدي الى الانتقاص من أجور ومرتبات العاملين دون مقتضى، وبذلك يكون عدوانا على الذمة المالية للمكلف دون وجه حق ومخالفاً للدستور⁽⁶⁵⁾، وما يحصل عليه المكلف من دخل لا يعني المكلف ذاته فقط، وإنما هو قوت لعائلته وأطفاله .

لذا فالمكلف يضطر الى الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشأة لفرض الضريبة⁽⁶⁶⁾، وهنا لا يسأل عن مخالفة للقانون لأنه يمارس حقه الدستوري في الامتناع عن قيامه بتصرف ما من عدمه⁽⁶⁷⁾، نتيجة تنامي الشعور لديه بإهدار مبدأ تكافؤ الفرص، وان دفع تلك الضريبة ظلّم له بتحمل نصيب الآخرين، مما سوف يؤدي الى إحداث خسارة في إيرادات الحصيلة الضريبية التي تنعكس بشكل سلبي على الإنفاق العام بأضعاف قدرات الدولة على تحقيق منافع عامة للمجتمع، وإعاقة عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وضعف علاقات التكافل الاجتماعي⁽⁶⁸⁾، والأضرار بمبدأ تكافؤ الفرص والعدالة الضريبية. ولنتوجه شطر موقف قانون ضريبة العرصات العراقي⁽⁶⁹⁾، لنلتمس موقفه من مبدأ تكافؤ الفرص ومدى تحقيق الحصيلة عند فرض هذه الضريبة، يتوجب علينا المرور على الأسباب الموجبة لذلك القانون لأهميتها في معرفة مقاصد التشريع أو الأسباب والمبررات التي دفعت المشرع لفرض تلك الأعباء المالية على المكلف بمناسبة حيازته أو تملكه أرضاً غير مستغلة وانعكاساته على الصالح العام حيث جاء فيها "تكون هذه الضريبة حافزاً لمالكي الأراضي على المباشرة ببنائها أو التخلص منها بالبيع مما يساعد على تحقيق أحد الأمرين كلاهما مطلوب، نشاط العمران، وتوفير عرض الأراضي"⁽⁷⁰⁾.

وعلى ما يبدو أن المشرع كان قاصداً من فرض ضريبة عند حيازة المكلف لأرض غير مستغلة سكنياً أو اقتصادياً، لإجبار مالكي العرصات على بناء الأراضي غير المبنية التي يرجع عدم استغلالها الى إرادة صاحبها وليس بحكم طبيعتها⁽⁷¹⁾، أو استثمار رأس ماله المعطل اقتصادياً⁽⁷²⁾ أو بيعها، وبذلك قد يسعى المشرع لمنع المضاربة بالأراضي العقارية التي أصلها عمل مشروع، بوصفها عملاً من الأعمال التجارية، ولما كان كذلك فإن الدخل الناتج للفرد منها يخضع لضريبة الدخل⁽⁷³⁾، وإن كان له الحرية الشخصية في استعمال حقه لزيادة دخله، ولكن ذلك الاستعمال في الأغلب يحقق مصلحة شخصية تعود عليه بالنفع الخاصة به دون الاعتداد بالمصلحة العامة التي تعود بالنفع العام على المجتمع وأن الصالح العام هو أحد العناصر الأساسية لمبدأ تكافؤ الفرص⁽⁷⁴⁾، وفي كل الأحوال سوف تكون حصيلتها للدولة تساعد على مواجهة نفقاتها العامة بإداء الخدمات والمهام التي يستفيد منها أفراد المجتمع على وجه العموم⁽⁷⁵⁾. وإن كانت تلك العرصة التي يملكها المكلف هي في الأصل ملكية خاصة⁽⁷⁶⁾، لأنها تفرض على رأس المال غير مستغل، وثمره مترتبة على الجهد الفردي الذي بذله المكلف بكده وعرقه، ألا أنه كان للدولة الأثر في هذه الملكية الخاصة بتوفير البيئة الدستورية والتشريعية والاقتصادية والأمنية⁽⁷⁷⁾، ويلاحظ من ذلك أن الدولة تدخلت بشكل إيجابي بخلق فرصة لحصول المكلف على العرصة، وأيضاً تتدخل مره أخرى بفرض ضريبة على مالك العرصة غير مستغلة لدفعه إما الى استغلالها الاستثمار وهذا يؤدي الى زيادة الدخل القومي، أو بيعها للتخلص من عبء ضريبتها السنوية التي تكون بنسبة (2%) من قيمتها المقدرة لمدة خمس عشرة سنة من تاريخ تملكها⁽⁷⁸⁾، وبذلك تحقق تكافؤ الفرص ما بينه وما بين أفراد آخرين يتزاحمون للحصول على أرض يمكن أن يُشيد عليها بناء صالح للسكن أو الاستثمار، وبذلك فأنها حققت الصالح العام⁽⁷⁹⁾، الذي يعود بالمنفعة والخير العام على الفرد والمجتمع من حركة عمرانية وتوفير سكن للمواطنين وتنمية الاقتصاد القومي. واستخلاصنا لما سبق وللإجابة على تساؤلنا يمكن القول أن بناء أي نظام ضريبي يجب أن

يتضمن مبدأ تكافؤ الفرص كأحد المبادئ الدستورية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لبناء نص القانون الضريبي وهدفاً ذا أولوية للتأكد من دستورية القانون الضريبي، والذي بمخالفته يعد القانون قد خرج عن بواعثه الأصلية والعرضية منتهاكاً للدستور، وإن كان حق الدولة في فرض الضريبة للحصول على تيارات نقدية لتنمية مواردها، وهو هدف مقصود ابتداءً، لأن الحصيلة الضريبية في ذاتها ليست مصلحة جوهرية للنظام الضريبي يحميها الدستور، إذ يحميها متى ما كانت متلائمة مع المبادئ والقواعد الموضوعية التي أسس لها الدستور، ومراعيه للقوالب الشكلية وأهداف التشريع الضريبي، عندها تتحقق مشروعية الضريبة من الناحية الدستورية⁽⁸⁰⁾

المطلب الثاني

قيمة مبدأ التكافؤ وتطبيقاته

مما لا جدال فيه أن لمبدأ تكافؤ الفرص أساساً ينهض اعتماداً عليه ويستقي منه سنده ووجوده، وعلى ما يبدو أن مبدأ تكافؤ الفرص يجد أساسه وجوهره في نصوص الدساتير ليعد هذا المبدأ قاعدة لها قيمة دستورية تلتزم السلطات احترامها والنزول على أحكامها، كما أن للإعلانات والمواثيق الدولية الدور الكبير في إرساء هذا المبدأ على اعتباره إحدى الركائز الأساسية التي تقوم عليه، وإن ما ذكر من أساس لهذا المبدأ كان على سبيل المثال لا الحصر لوجوده في العديد من الدساتير والإعلانات والمواثيق الدولية وفي مختلف المجالات، كما أن وضع معيار ثابت لمبدأ تكافؤ الفرص ومنضبط يهتدي به كل من المشرع والقضاء أمر جداً صعب وإن كان لازماً، ويراد بالمعيار القانوني اصطلاحاً "هو وسيلة منهجية فكرية وعملية منطقية يعتمد عليها المشرع عند اختياره للمصالح الجديرة بالحماية عند صياغة النصوص القانونية، فضلاً عن استرشاد القضاء به عند صياغة الأحكام القضائية بناء على الوقائع المعروضة أمامه"⁽⁸¹⁾، ومن يطبق تلك الوسيلة يجب أن يراعي الفكرة القانونية السائدة في المجتمع، لعدم وجود معيار مطلق، لأنه يتغير من فرد إلى آخر ومن ظرف إلى آخر ما يصلح أن يكون اليوم معيار قد لا يكون غداً كذلك يتغير بتغير المجتمع من أجل أن يوافق ما بين القانون الثابت والحياة المتجددة والمتطور⁽⁸²⁾، لذا فسوف يكون بحثنا لهذه الأسس على وفق التقسيم الآتي إذ نتناول القيمة القانونية لمبدأ التكافؤ في الفرع الأول ونخصص الفرع الثاني لمعيار مبدأ تكافؤ الفرص.

الفرع الأول

القيمة القانونية لمبدأ تكافؤ الفرص

أولاً: القيمة الدستورية لمبدأ تكافؤ الفرص

إن معظم الدساتير تحرص على أن تكون في مستهلها ديباجة أو مقدمة أو وثيقة إعلان، التي تُعد مدخلاً لصلب الدستور، وعلى ما يبدو أن معظم ما ورد فيها هو امتداد طبيعي لما موجود في متن الدستور من قواعد ومبادئ وأسس دستورية لكي تثبت فيها الحياة⁽⁸³⁾، وتتضمن المبادئ الأساسية والجوهرية التي اصطلح على تسميتها بـ(روح الدستور)⁽⁸⁴⁾، التي يحرص عليها المجتمع، وهي الأهداف الآنية والمستقبلية التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها، والفلسفة المعتمدة للنظام السياسي، وبصفة خاصة ما يحرص عليه الشعب من حقوق ويتمسك بها⁽⁸⁵⁾. ويُعد تناول الدساتير لمبدأ تكافؤ الفرص في الديباجة أو المقدمة مظهراً لإيمان السلطة التأسيسية (المؤسسة) التي تولت إعداد مشروع الدستور بحقوق الإنسان وحرياته، وذلك بإعلان واضعي الدستور لاحترامهم للحقوق والحرريات، حيث نصت ديباجة دستور جمهورية العراق، على مبدأ تكافؤ الفرص

ووجوب منحه لجميع العراقيين بقولها "... وتبني أسلوب التوزيع العادل للثروة، ومنح تكافؤ الفرص للجميع"⁽⁸⁶⁾، على ما يبدو أن واضعي الدستور قد تبنا الفكرة السائدة لدى أفراد المجتمع لهذا المبدأ، على أنه حق يجب أن يتمتع به جميع أفراد المجتمع، وأن تكون هذه الفرصة متاحة للجميع دون أن تكون مقصورة على فئة معينة دون أخرى، أي يمكنهم الحصول عليها بما يتناسب مع إمكانياتهم واستعداداتهم من دون أي عائق. بالإضافة إلى ذلك ورد في ديباجة دستور جمهورية مصر العربية، مبدأ تكافؤ الفرص بقولها إن "... تكافؤ الفرص بين الجميع: مواطنين ومواطنات، فلا تمييز، ولا وساطة، ولا محاباة، في الحقوق والواجبات"⁽⁸⁷⁾، إن المشرع الدستوري يبين لنا من أجل بناء دولة ديمقراطية حديثة، يعلن تمسكه بعدة مبادئ يركز عليها عند إعداد الدستور سوف تكون منطلق لتحقيق أهداف وتطلعات المجتمع، ومنها مبدأ تكافؤ الفرص، وإن المواطنين والمواطنات في الدولة لهم حقوق وعليهم واجبات والتزامات تجاه الدولة بتحمل الأعباء (الضريبية) لرغد الدولة بجملة من التيارات الإيرادية لتصب في الخزينة العامة شعوراً منهم بالتضامن الاجتماعي والمواطنة، لقيام الدولة بالأعباء الملقة على عاتقها من توفير الحد الأدنى من المعيشة وتقليل التفاوت بين شرائح المجتمع وتوفير الخدمات، وعند وفائهم بالتزاماتهم هذه يتوقعون من الدولة حماية حقهم في تكافؤ الفرص دون النظر إلى أي اعتبار، أي أن المواطنة هي التي تحقق تكافؤ الفرص من دون تمييز أو وساطة أو إقصاء أو محاباة.

ومن هذا المنطلق فإن مفهوم إقامة دولة ديمقراطية يسود فيها الحق، والقانون، يجب أن تسعى جميع السلطات العامة في الدولة لتحقيق ثوابت راسخة لدى أفراد المجتمع بإقامة دولة يتمتع بها الجميع بمبدأ تكافؤ الفرص من خلال العمل على تعبئة جميع الوسائل المتاحة لها وفق روح التعاون والتضامن بين أفراد المجتمع والحكومة لأن المسؤولية بينهم تضامنية، أي بمعنى أن نطاق الالتزام يتحدد في إطار المواطنة كمنظومة من الحقوق والالتزامات (الواجبات)، فأننا نعني، في الوقت ذاته، حقوق الفرد وواجباته في الدولة، والتزامات الدولة اتجاه جميع الأفراد، فحقوق المواطنين هي التزامات على الدولة، وحقوق الدولة هي واجبات على المواطنين، وعليه يكون مبدأ تكافؤ الفرص الإطار الضامن لحقوق الأفراد، وإن هذه الطريقة الديمقراطية كفيلة بأن تدعم الإحساس الوطني لدى الأفراد بالانتماء للوطن⁽⁸⁸⁾. ونود التنويه بأن الدول قد أصبحت من خلال منظومة من المبادئ الأساسية أهمها مبدأ تكافؤ الفرص تجسيدا حقيقيا للمكتسبات واستجابة للتحولات والمتغيرات، ودليلا يُنظم مسيرة الدولة نحو المستقبل، وضابطا لحركة مؤسساتها ومصدر لتشريعاتها، وذلك من خلال منظومة من المبادئ الأساسية أحدها هو مبدأ تكافؤ الفرص، وعلى الدولة أن لا تدخر أي جهد وطني يكون فيها المجتمع والمواطن غاية وهدفاً من أجل تحقيق تكافؤ الفرص لأنه المرآة العاكسة لمدى تقدم الدولة وحضارتها وهيبته⁽⁸⁹⁾.

تأسيساً على ما تقدم فقد كرس تقريرا معظم دساتير الدول نصوصاً في صلب الوثيقة الدستورية تضمنت مبدأ تكافؤ الفرص، فقد تجسد ذلك المبدأ في بعض الدساتير حسب ظاهر النص الدستوري بالإطلاق، في حين نجد أن هذا المبدأ يتجسد في دساتير أخرى في مجالات محددة ومنها الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية⁽⁹⁰⁾. ومصادق الإطلاق ما أورده دستور جمهورية العراق⁽⁹¹⁾، بإقرار مبدأ تكافؤ الفرص بنص ممكن أن يستوعب جميع المجالات⁽⁹²⁾، فقد جاء في الباب الثاني من (الحقوق والحريات) ضمن الفرع الأول من (الحقوق المدنية والسياسية) من الفصل الأول (الحقوق) بنصها العام لذلك المبدأ بأن "تكافؤ الفرص حق مكفول لجميع العراقيين، وتكفل الدولة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق ذلك"⁽⁹³⁾، ولأهمية هذا المبدأ فقد



جاء ضمن الحقوق والحريات في الوثيقة الدستورية لحمايته، ولضمان الاحترام اللازم به ومنعاً للتجاوز عليه وكفالاته للأفراد بشكل متساوٍ، لذلك أحاطه بسور من الضمانات لكي يمنع السلطات العامة من هدر ذلك المبدأ⁽⁹⁴⁾، وعلى الدولة أن تكفل تحقيق هذا المبدأ على اعتبار أن هذا المبدأ لا يمكن أن نتصور وجوده إلا بالنشاط الإيجابي للدولة. ومن تحليل النص المتقدم فإنّ المُشرِّع الدستوري قد ابتدأ صياغته بجملة اسمية اسمها مبتدأ (تكافؤ الفرص)، وإنّ علماء اللغة والنحو قد أشاروا إلى أنّ ابتداء الجملة باسم إنّما يدل على الثبات والاستقرار والدوام⁽⁹⁵⁾، وهذا ما يمنح الفرد الشعور بالثقة والاستقرار فعكس ذلك يؤدي الى آثار سلبية على الفرص التي تتعهد الدولة بتقديمها للأفراد في كافة المجالات ومنها المجال الضريبي، كما أن المشرع قدم ذكر المبدأ ليكشف عن إرادة الشعب بإقراره في بادئ النص بلفظ "تكافؤ الفرص" ومن ثم أشار إلى أنّه حق مكفول لجميع العراقيين وإنّ الحق يقوم على فكرة الاستثناء⁽⁹⁶⁾، وهذا الحق يقع على عاتق الدولة بإيصاله لأصحابه. وبخصوص كفالة ذلك المبدأ كان من المناسب أن يذكر المُشرِّع الدستوري لفظ (تلتزم الدولة) بدلاً من (مكفول أو تكفل) بوصفه لفظاً غير محدد المعنى، على الرغم من أنّه كرر اللفظ الأخير الذي يعني المعنى ذاته في النص نفسه ولا يحبذ التكرار إلا عند اللزوم في النصوص الدستورية، وما من حق أو حرية إلا وأن يقابلها التزام أساسي على الدولة يكون واجب التطبيق كأثر لذلك الحق بتحقيق الهدف من ذلك المبدأ⁽⁹⁷⁾، بالإضافة إلى أنّ لفظ (تلتزم) يتوافق مع التزامات الدول في اتفاقيات حماية الحقوق والحريات المدنية والسياسية والاجتماعية والاقتصادية، فضلاً عن أنّ الكفالة فيها دعوة للمُشرِّع بأن يتدخل حينما تتاح له الإمكانيات المادية والوقت المناسب لتوفير الحد الأدنى من هذه الحقوق فهي تدل على شبه التزام بتهيئة المناخ اللازم تحقيقه، أي الإلتزام ببذل العناية، وليس إيصال الحق لجميع العراقيين مثل لفظ (تلتزم) التي فيها نوع من الشدة بعض الشيء الذي يؤدي للمطالبة من قبل الأفراد في ذلك المبدأ برفع الدعاوى على الدولة في حالة انتهاكها له. ومن زاوية الدلالة اللفظية للنص فإنّ تلك الكفالة لمبدأ تكافؤ الفرص كان تأثير حكمها خاصاً ومطلقاً يثبت الحكم فيها على سبيل القطع لا الظن بدلالة لفظ "الجميع العراقيين" فهي مخصص باستبعاد كفالاتها لكلّ من العرب والأجانب داخل الدولة العراقية، وانفرادها بتلك الكفالة لجميع العراقيين دون غيرهم، ومطلق ليشمل كلّ من كان عراقياً سواء أكان رجلاً أو امرأة أو طفلاً أم بالغاً⁽⁹⁸⁾، والخاص عمومته بدلي، أي يراد به شمول الحكم على فرد واحد أو أفراد محددين من العراقيين أو نوع محددة دون تعيين على سبيل البديل لا جميع الأفراد وسمي عاماً مع كونه فرداً واحداً لكون البدلية الشاملة صالحة لكلّ فرد من أفراد العام بأنّ يكون موضوعاً للحكم⁽⁹⁹⁾. وعلى الدولة أن تسخر كافة مواردها لتحقيق ذلك باتخاذ التدابير كافة في حدود أقصى ما تسمح به مواردها متخذة من جميع السبل المناسبة والتي أهمها التدابير التشريعية والتنفيذية والقضائية هدفاً من أجل تحقيق أعمال مبدأ تكافؤ الفرص أي يقع عليها الإلتزام بالقيام بعمل معين وليس الامتناع عن القيام بعمل أي لا تتخذ من التدابير ما يقوض تمتع أفراد المجتمع بهذا المبدأ بل عليها أن توفر فرص حقيقية ممكنة ليتمكن أفراد المجتمع من الحصول عليها. كما تضمن دستور جمهورية مصر العربية⁽¹⁰⁰⁾، نصاً عاماً ومطلقاً لمبدأ تكافؤ الفرص ممكن أن يستوعب المجالات كافة ومنها المجال الضريبي في الباب الثاني (المقومات الأساسية للمجتمع) الفصل الأول منه (المقومات الاجتماعية) بأنّ "تلتزم الدولة بتحقيق تكافؤ الفرص بين جميع المواطنين، دون تمييز"⁽¹⁰¹⁾، وإنّ إدراج المشرِّع الدستوري هذا المبدأ ضمن باب المقومات الأساسية للمجتمع إنّما يريد أن يبين لنا أهميته بوصفه مرتكزاً أساسياً من



مرتكزات الدستور، والصورة المثلى التي يجب أن يكون عليها المجتمع، فأبتدأ بصياغته الدستورية للنص أعلاه بجملة فعلية فعلها مضارع (تلتزم الدولة...) على العكس من النص الدستوري العراقي الذي ابتدأ بجملة اسمية، وعلى رأي العلماء اللغويين والنحويين أيضاً أن ابتدأ الجملة بفعل أي أن الجملة التي مسندها فعل تفيد الاستمرار والتجدد والحدوث⁽¹⁰²⁾، بإسنادها ذلك الالتزام على عاتق الدولة، كما أنه قدم الالتزام بالمبدأ على الإقرار به لأن الالتزام أصل الحق، موجباً على الدولة إيصال ذلك الحق لجميع المواطنين دون تمييز، وليس تهيئة المناخ اللازم لتحقيقه، أما الإقرار به أو عدم الإقرار لا يؤثر⁽¹⁰³⁾، لأن عدم النص على مبدأ تكافؤ الفرص في الدستور لا يعني إنكاره من قبل الدولة واحتجاجها على المواطنين بعدم التزامها بإعماله بين المواطنين لكون الدستور لم ينص عليه⁽¹⁰⁴⁾، حتى وإن كان كذلك، فإن هذا لا يعني أن مبدأ تكافؤ الفرص لا يطبق في تشريعات تلك الدول⁽¹⁰⁵⁾، أي أن تقرير مبدأ تكافؤ الفرص في الدستور ليس هو الهدف الأساسي للمشرع الدستوري بالنص عليه لغرض حمايته، ليكون المشرع العادي متقيداً به فيما يشرع من قواعد وأحكام ضمن نطاق ما رسمه الدستور، فإذا جاء عمله بما يهدر أو ينتقص من حق المواطنين في ذلك المبدأ عندما يكون عمله مشوباً بعيب انتهاك الدستور فقط⁽¹⁰⁶⁾، وإما كان الشارع الدستوري قاصداً بشكل رئيس إلزام الدولة بسلوك إيجابي بتحقيق تكافؤ الفرص من دون التمييز بين فئات المواطنين⁽¹⁰⁷⁾.

وعلى سبيل المثال السلوك الإيجابي للدولة، بإقرار المشرع العادي لمبدأ سنوية المحاسبة الضريبية⁽¹⁰⁸⁾، كتدخل تشريعي إيجابي، الذي يحقق تكافؤ الفرص في المحاسبة الضريبية بأن التحاسب يتم في السنة التقديرية غالباً وليس في السنة المالية التي نجم فيها الدخل نتيجة تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بين مكلف تحقق له دخل نتيجة ممارسة نشاط معين في بداية السنة المالية، وبين مكلف آخر مارس نشاطاً تجارياً يولد له دخل في منتصف السنة المالية بذلك يعطي للأخير فرصة كافية لممارسة النشاط وتوليد الدخل، فإن المحاسبة الضريبية لكليهما سوف تكون في السنة التالية لتحقيق الدخل أي السنة التقديرية غالباً، وعليه فإن المكلف الأخير قد حصل على فرصة متكافئة مع المكلف الأول في التحاسب الضريبي من دون تفرقة بينهم. ومن الدلالة اللفظية للنص نجد إلزام الدولة كان عاماً ومخصصاً بالصفة وبالشرط، فهو عام ليسري حكمه على جميع الأفراد مرة واحدة دون أن يكون محددًا بفرد أو أفراد معينين بذاتهم ليكون عمومه شمولياً⁽¹⁰⁹⁾ بدلالة لفظ (جميع)، ومخصصاً بوصفهم مواطنين، ويثار التساؤل هنا من هم المواطنون المقصودون في النص أعلاه؟ هل يشمل المصريين والأجانب أم فقط المصريين، رغم أنه قد ورد هذا اللفظ كثيراً في العديد من الموارد التي نص عليها الدستور⁽¹¹⁰⁾، أن الإجابة على ذلك التساؤل نجده في الدستور ذاته الذي بينه بشكل عام وأحال تفاصيله إلى المشرع العادي بشكل صريح لتحديد من هو المواطن المصري إذ نص على أن "الجنسية حق لمن يولد لأب مصري أو لأم مصرية، والاعتراف القانوني به ومنحه أوراقاً رسمية تثبت بياناته الشخصية، حقاً يكفله القانون وينظمه"⁽¹¹¹⁾، لأن الجنسية هي المعيار القانوني الوحيد للتمييز بين المواطنين والأجانب الذي أقرته القوانين والاتفاقات الدولية⁽¹¹²⁾، وعند البحث في قانون الجنسية المصري وجد أن المواطن المصري الأصلي من اكتسب الجنسية بناءً على حق الدم أو الأرض أو بالاكتساب⁽¹¹³⁾، وعليه فإن المواطنين هم المصريون (حاملي الجنسية) الذين تربطهم علاقة تبعية سياسية وقانونية مع الدولة بناءً على هذه العلاقة تكون لهم حقوق على الدولة ومنها مبدأ تكافؤ الفرص وعليهم واجبات يجب أداؤها ومنها الضرائب⁽¹¹⁴⁾، وبذلك يخرج عن ذلك الحكم الأجنبي.



كما لا بد من الإشارة الى أن مبدأ تكافؤ الفرص في المجال الضريبي هو مبدأ دستوري، أمّا في المجال الاقتصادي فهو هدف دستوري وهذا بدا لنا واضحاً وجلياً في بعض الدساتير بأنّ تحقيق الرفاهية الاقتصادية لجميع أفراد شعوبها بتطوير النظام الاقتصادي الذي يؤدي إلى تحسين دخول أفرادها من خلال مبدأ تكافؤ الفرص بتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع لأنّ اتساع هذا التفاوت يعرض الدولة للخطر⁽¹¹⁵⁾، ومن أجل بناء نظام اقتصادي تنافسي فإنّ الحق لجميع الأشخاص في ممارسة أي نشاط اقتصادي مشروع ويعد ذلك تعزيزاً لمبدأ حرية المنافسة المشروعة التي أقر الدستور كفالتها، وإن الحرية أيّاً كان مجال أعمالها لا بد من وجود تنظيم يحميها من الاعتداء عليها، وتسعى قواعد المنافسة إلى تحقيق مبدأ تكافؤ الفرص كهدف أساسي والذي يحد من فرض قيود على النشاط الاقتصادي واحتكاره بيد طبقة معينة⁽¹¹⁶⁾.

ثانياً: القيمة الدولية لمبدأ تكافؤ الفرص.

يحظى مبدأ تكافؤ الفرص باهتمام بالغ على الصعيد الدولي إدراكاً من المجتمع الدولي بضرورة وجود هذا المبدأ الذي يكتسب الأهمية البالغة في الكثير من الاتفاقيات والصكوك الدولية المعاصرة، وانطلاقاً من الفكرة التي مفادها "أنّ الإنسان هو نفسه حيثما كان وحيثما وجد، فبالتالي يجب أن يتمتع بالحقوق نفسها والحريات"⁽¹¹⁷⁾، وإنّ أيّ معاهدة أو اتفاقية تخلق من أجل موضوعها والغرض منها وهما مرتبطان ارتباطاً وثيقاً بكل اتفاقية أو إعلان دولي، لذلك تعددت موضوعات الاتفاقيات التي تناولت مبدأ تكافؤ الفرص، ولكن الغرض منها كان واضحاً وجلياً وهو ترسيخ ذلك المبدأ في الغرض من الاتفاقيات، وعدم الإتيان بأعمال منافية لذلك المبدأ مع خصوصية موضوع المعاهدة الذي يجب أن يكون ضمن إطار عدة مبادئ ومنها مبدأ تكافؤ الفرص. وفي ظل التطور والانفتاح الاقتصادي الدولي، وزيادة حجم المعاملات والتبادلات التجارية الدولية، وحرية انتقال عوامل الإنتاج وتوسع نشاط الاستثمار والشركات الوطنية ليمتد إلى حدود دول أخرى، فقد اصطدم ذلك التطور بإشكالية السيادة الضريبية للدول التي يحق لها فرض الضريبة على ما ينجم من دخل للمكلفين ضمن إقليمها، ومن الممكن أن يمتد اختصاصها الضريبي إلى ما ينجم من دخل خارج إقليمها، ممّا أدى إلى ظهور مشاكل دولية في غاية الخطورة على رأسها الأزواج الضريبي الدولي لتصبح حجر عثرة أمام استقطاب الاستثمار الأجنبي الذي أصبح كإحدى الآليات المهمة لتحقيق التنمية خصوصاً في الدول النامية، مثلما أخذ يفوز فاعلية حركة رؤوس الأموال ويؤثر على حركة تبادل السلع والخدمات⁽¹¹⁸⁾. الأمر الذي استدعى معالجة وتسوية تلك الإشكالية، لجأت أغلب دول العام إلى توقيع اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف⁽¹¹⁹⁾، فقد عمدت منظمة الأمم المتحدة لوضع اتفاقية نموذجية للإزدواج الضريبي أطلق عليها "اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية"⁽¹²⁰⁾ وتضمنت جملة من المبادئ التوجيهية التي أصبحت المصدر الأساسي للعديد من الاتفاقيات بين تلك البلدان⁽¹²¹⁾، لمنع أو إزالة الإزدواج الضريبي الدولي، لما لها من أهمية في تجنب عرقلة التدفق الحر للحركة التجارية، وتشجيع وتحفيز المناخ الاستثماري بين الدول، ونقل التكنولوجيا الحديثة، والعمل على عدم التمييز بين المكلفين في المجال الدولي، لتكون إطاراً للعمليات التي يتم من خلاله تيسير التفاوض بخصوص المعاهدات الضريبية بين الدول⁽¹²²⁾، كما أنها تضمنت شروحاً لتفسير مواد الاتفاقية التي تكون ذات فائدة كبيرة ومهمة في تطبيق المعاهدة لأزالت كل ما هو غامضاً وغير واضح من بنودها لتسوية أيّ خلاف تتعلق بالمعاهدة⁽¹²³⁾.



يتضح لنا أنّ مبدأ تكافؤ الفرص يرد في تلك الاتفاقية النموذجية من خلال فرض الضريبة على ما نجم لفروع الشركات من أرباح بوصفها "وسيلة لتحقيق تكافؤ الفرص في ضريبة البلد المصدر سواء كانت تلك الأعمال تتم بواسطة شركة تابعة أو فرع"⁽¹²⁴⁾، ويكون تحقيق مبدأ تكافؤ الفرص بالسماح "للمنشأة الدائمة"⁽¹²⁵⁾ بخضم جميع النفقات من الأرباح التي تحصل عليها لو كانت كياناً مستقلاً استقلالاً تاماً ويتعامل مع المكتب الرئيسي للمؤسسة، كما لو كانت مؤسسة مستقلة ومنفصلة تزاوّل نشاطها بشروط السوق والأسعار السائدة⁽¹²⁶⁾، وذلك على العكس ما جاء بالاتفاقية بأنه عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة، يسمح بخضم المصروفات التي تتكبدها المنشأة الدائمة لممارسة النشاط التجاري في أيّ مكان يكون ذلك الإنفاق، بما فيها النفقات الإدارية والتنفيذية العامة من أرباحها التي انفقت سواء أكانت في الدولة التي بها المنشأة الدائمة أو غيرها⁽¹²⁷⁾، إلا أنه لا يجوز الخضم أي مبالغ تدفعها المنشأة الدائمة - باستثناء المبالغ المدفوعة لسداد النفقات الفعلية - للمقر الرئيسي للمؤسسة أو لأيّ مكتب آخر، على سبيل الإتاوات أو الرسوم أو أي مدفوعات أخرى مماثلة لإستخدام براءات الاختراع التي يرخص لها هذا المكتب استخدامها أو غيرها من الحقوق، أو كعمولة تقدم لقاء خدمات معينة أو خدمات للإدارة تقدمها المنشأة الدائمة، أو كفوائد على الأموال - حالة المؤسسات المصرفية، التي تم اقتراضها للمنشأة الدائمة⁽¹²⁸⁾، وكذلك لا يجوز خضم أي مدفوعات مستحقة - باستثناء المبالغ المدفوعة لسداد النفقات الفعلية - للمنشأة الدائمة على المركز الرئيسي أو لأيّ مكتب آخر، والتي تكون في شكل إتاوات أو رسوم أو مدفوعات أخرى مشابهة مقابل استعمال براءة اختراع أو حقوق أخرى أو في شكل عمولة عن خدمات محددة قدمت أو مقابل الإدارة أو - باستثناء حالة المؤسسات المصرفية - في شكل فوائد عن أموال اقترضت للمركز الرئيسي للمشروع أو لأيّ مكتب آخر⁽¹²⁹⁾. وبذلك سوف يكون هناك إهدار لمبدأ التكافؤ في الفرص من جهتين ما بين المنشأة الدائمة وما بين منشأة محلية من الممكن أن تقوم بنفس النشاط وتخضم منها تلك النفقات العادية من أرباحها، وبالتالي ممكن أن تحتج بعدم تكافؤ الفرص لأنّ الفائدة التي سوف تحصل عليها من أرباح أقل مما تحصل عليها المنشأة الدائمة (الأجنبية)، ومن جهة أخرى عدم تكافؤ الفرص ما بين المكتب الرئيسي للمؤسسة والمنشأة الدائمة من ناحية ومن جهة أخرى عدم تكافؤ الفرص ما بين المكتب الرئيسي للمؤسسة والمنشأة الدائمة من ناحية الخضم فيمكن حل تلك الإشكالية بأن يتم الخضم لتلك النفقات محل الخلاف من كلا الطرفين ومعاملة المنشأة الدائمة (فروع) كمؤسسة متميزة مستقلة تتعامل بطريقة مستقلة تماماً عن المكتب الرئيسي ويعالج الإزدواج الضريبي بخضم نصيب محسوب من هذه المدفوعات⁽¹³⁰⁾. ولقد وضعت الاتفاقية حكماً مقترحاً اختيارياً لتحقيق تكافؤ الفرص عند فرض الضريبة على أرباح فروع الشركات وفي حالة قررت الدولتان المتعاقدتان معاً فرض ضريبة على أرباح الفروع أن تنص الاتفاقية على الآتي "خلافاً لأحكام أخرى في هذه الاتفاقية، عندما تكون الشركة مقيمة في دولة متعاقدة منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإنّ الأرباح الخاضعة بموجب الفقرة أولاً من المادة السابعة، يجوز أن تخضع لضريبة إضافية في تلك الدولة الأخرى، وفقاً لقوانينها، على ألا يتجاوز مبلغ الضريبة لإضافية ... في المائة من مبلغ تلك لأرباح"⁽¹³¹⁾. وبذلك نجد أنّ الشرط الأول قد عالج مشكلة الإزدواج الضريبي بأنّ المؤسسة التي تكون تابعة لدولة متعاقدة وتقوم بنشاط تجاري في الدولة الأخرى من دون أن يكون لها منشأة دائمة فإنّ أرباح هذه المؤسسة تخضع للضريبة في الدولة التابعة لها، أمّا إذا كانت تمارس نشاطاً تجارياً من خلال منشأة دائمة مستقرة في الدولة الأخرى فسوف تخضع للضريبة في الدولة



الأخرى وليس التابعة لها، وعلى ما يبدو أنّ المنشأة الدائمة هو المعيار الذي يحدد الدولة التي لها الحق بفرض الضريبة وبذلك هي الدولة التي تتواجد فيها المنشأة، وعليه فإنّ أرباح المنشأة الدائمة ممكن تخضع لضريبة إضافية في الدولة المؤسسة المالكة بنسبة مئوية يتفق عليها الطرفان المتعاقدان ضمن شروط وبذلك يتحقق تكافؤ فرص تقريبي لبلد المصدر، وهذا ما سارت عليه العديد من الدول في عقد اتفاقياتها⁽¹³²⁾.

الفرع الثاني معيار مبدأ تكافؤ الفرص

أولاً: المعيار الفقهي لمبدأ تكافؤ الفرص

يُعد مبدأ تكافؤ الفرص من المبادئ التي تتسم بوصفها ذات مفهوم واسع ومتطور بتطور الظروف المحيطة على اختلافها، ونتيجة تعدد وإتساع مجالات تطبيقه في الواقع العملي فقد أدى هذا الأمر الى اختلاف آراء الفقه في بيان أو وضع مفهوم موحد لهذا المبدأ، وعلى الرغم من ذلك فإن أهمية هذا المبدأ كضابط دستوري لضمان حقوق المكلفين في إطار النظام الضريبي خاصة وحقوق الأفراد عامة تفرض وبصورة حتمية وجود معيار يضمن التطبيق السليم لمضمون هذا المبدأ والمتمثل في حصول الأفراد وبشكل متساوٍ على الحقوق والواجبات على الرغم من وجود الفوارق في مراكزهم القانونية، وبالتالي لا بد من وجود معيار محدد يمكن الركون إليه أو القياس عليه عند الضرورة لأعمال مبدأ تكافؤ الفرص أو في حالة إهداره. إلا أنّ اختلاف الفقه في تعريف هذا المبدأ والنظر إليه من زوايا متعددة أدى بالفقهاء الى اعتماد معايير مختلفة بناءً على طبيعة أو مفهوم المبدأ من وجهة نظرهم، إذ يذهب بعض الفقه الى تمييز مبدأ تكافؤ الفرص باتجاهين أحدهما تقليدي والأخر حديث، ويميل أنصار الاتجاه الأول الى أنّ تحقيق مبدأ تكافؤ الفرص يعتمد على إيجاد حالة من المساواة وعدم التمييز من خلال مجموعة من الشروط العامة والمجردة والتي يجب تطبيقها على الجميع، أي بمعنى إذا كان هنالك شرط معين للحصول على فرصة ما فلا بد من أنّ يتم تطبيق هذا الشرط على جميع المتنافسين للحصول على هذه الفرصة دونما تمييز بين فرد وآخر أو طبقة وأخرى بهدف تحقيق مبدأ تكافؤ الفرص وهو ما يطلقون عليه المساواة القانونية والمقصود بها خضوع الجميع لشروط قانونية موحدة من دون وجود تمييز اجتماعي أو طبقي. وقد أكد القضاء الإداري هذا المفهوم في أحد قراراته من خلال الإشارة الى أنّ المساواة في الحقوق والواجبات بين جميع من تتوفر فيهم الشروط اللّازم توافرها للتمتع بالحقوق أو الإلتزام بالواجب، وبذلك فإن المساواة تقتصر على من تساوت ظروفهم وأوضاعهم ومراكزهم القانونية، وبمعنى آخر وجوب أنّ تتوفر لهم المكنات والحقوق ذاتها وفي الظروف ذاتها دون أن يكون هنالك أي تمايز لسبب أو لآخر وتتحقق المساواة من خلال وحدة المعاملة بين من تساوت ظروفهم⁽¹³³⁾. ويؤيد جانب فقهي آخر هذا الرأي ويذهب الى القول بأنّ المعيار الذي يمكن أن يحقق مبدأ تكافؤ الفرص هو معيار المعاملة الموحدة شريطة استيفاء شروطها⁽¹³⁴⁾، أي أنّ هنالك مجموعة من الشروط عند استيفائها من قبل الأفراد سوف يخضعون لمعاملة موحدة، وبمعنى آخر أنّ يتاح للجميع نقطة انطلاق مشتركة في تنافس ما وأنّ يحكم الجميع مجموعة من القواعد والتي تطبق على جميع المتنافسين بطريقة حيادية⁽¹³⁵⁾، وحسب وجهة النظر المتقدمة فإن اعتماد هذا المعيار كافٍ لتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص، إلّا أنّنا نعتقد أنّ هذا المعيار غير كافٍ لتحقيق تكافؤ الفرص بين الأفراد وسبب ذلك هو أنّ هذا المعيار قاصر عن تحديد الأسس أو آلية المفاضلة بين الأفراد فمن غير المعقول أنّ يتم منح الفرصة لجميع الأفراد المتنافسين عليها مما



يستوجب إيجاد معيار أو آلية لتمييز الأفراد مستحقي الفرصة عن غيرهم، ومن ناحية أخرى قد يغدو تكافؤ الفرص أمراً غير حقيقي، إذا كانت شروط النفاذ للفرصة التي يفرضها القانون غير موضوعية ولا تتصل بأهدافه أي لا يستطيع أن يحققها إلا عدد قليل من الأفراد، بالإضافة إلى منح الفرصة أو الحق إلى جميع من تتوافر فيه الشروط هو إلزام نجد أنه على قدر من الصعوبة أن يتحقق من الناحية العملية إذا ما نظرنا إلى الطاقة الاستيعابية والمادية للدولة الملزمة بذلك. ونتيجة قصور المفهوم أو المعيار التقليدي سعى جانب من الفقه إلى اعتماد المعيار الحديث والذين يرون حسب وجهة نظرهم أن مجرد وجود مجموعة من الشروط العامة والمجردة غير كاف لتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص ولا بد من الأخذ بنظر الاعتبار أنه وعلى الرغم من وجود هذه الشروط إلا أن الظروف قد لا تسمح لجميع الأفراد من توفيرها، وبالتالي فأنها لن تتحقق إلا في الفئة التي تمكنت وبحكم إمكانياتها من توفير هذه الشروط، لذا فأنه من الواجب وبغية تحقيق مبدأ تكافؤ الفرص لا بد من أن تتدخل الدولة عن طريق تهيئة كافة الإصلاحات المطلوبة لتهيئة الظروف أمام الجميع⁽¹³⁶⁾. وكذلك فإن تحقيق المساواة الفعلية يستلزم أن يجد كل فرد القدر نفسه من الفرص شريطة أن يكون التنافس مع غيره من الأفراد مبني على شروط موضوعية لا تؤدي إلى التمييز، الأمر الذي يحتم توفر الفرصة ذاتها لجميع الأفراد من خلال تدخل الدولة وقيامها بواجبها في توفير هذه الفرصة⁽¹³⁷⁾. وبالتالي فإن المعيار الحديث يرى ضرورة وجود شروط موحدة تطبق على الجميع دونما تمييز لأي سبب بالإضافة إلى ضرورة تهيئة الظروف المناسبة وإزالة المعوقات بين الأفراد بهدف تحقيق مبدأ تكافؤ الفرص، ونحن نعتقد أن هذا المعيار غير كافٍ هو الآخر لتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص لأن هنالك من المعوقات ما يكون أمراً طبيعياً يعزى إلى اختلاف المهارات بين الأفراد وبالتالي لا يمكن وحتى في حال تدخل الدولة وتهيئة الظروف أن يتساوى جميع الأفراد في تحقيق الشروط المطلوبة كما نجد أن هنالك جانباً من الفقه والذي يؤيد أو يقر فكرة اللامساواة الاجتماعية والاقتصادية بين أفراد المجتمع وهو ما بينه جون رولز في معرض تعريفه لمبدأ تكافؤ الفرص بالقول إن اللامساواة في الحصول على الامتيازات قد تكون مبررة إذا ما كان لدى الجميع فرصة للحصول عليها من خلال المواهب التي يتمتع بها كل فرد⁽¹³⁸⁾. ويتضح من وجهة النظر السابقة بأن التمييز بين الأفراد وعدم المساواة بينهم في الحصول على المزايا الاجتماعية هو أمر مقبول ويمكن تصوره إلا أنه في الوقت ذاته مشروط بتوفر قاعدة أساسية مناطها إمكانية توفر الفرصة ذاتها لجميع الأفراد استناداً لما يمتلكونه من مهارات أو مواهب، وهنا يظهر دور مبدأ التكافؤ ليعمل على إيجاد التكافؤ ليحصل الأفراد على فرص متساوية. ويبدو لنا أن هذا الأمر لا يمكن الركون إليه كمعيار لإعمال مبدأ التكافؤ لكون الاختلاف في طبيعة المهارات التي يمتلكها الأفراد هو أمر طبيعي يعزى إلى ظروف مختلفة في حين أن أساس فكرة مبدأ التكافؤ هو التساوي في الحقوق مهما كان هنالك من فوارق في مراكز الأفراد القانونية وإن مثل هذا المعيار يتطلب تحديد أسس وشروط موضوعية يمكن الركون إليها لقبول أو تصور اللامساواة في الحصول على الامتيازات الاجتماعية والاقتصادية. في حين أن هنالك جانباً آخر من الفقه والذي يرى أن المعيار الذي يمكن الاستناد إليه لإعمال مبدأ التكافؤ هو مدى تحقيقه للعدالة الاجتماعية من خلال إزالة المعوقات التي تؤدي إلى التمييز بين الأفراد⁽¹³⁹⁾، وعلى الرغم من أن مبدأ تكافؤ الفرص في جوهره ما هو إلا وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية، لكونه مبدأ أساسياً نصت عليه معظم النظم الدستورية الحديثة كحق يعبر عن إرادة الحكومة والمجتمع لتحقيق تطلعاتهم المستقبلية لكن إزالة العوامل والمعوقات التي تؤدي إلى التمييز بين



المواطنين لأحوال بذاتها تنفصل عن أسسها الموضوعية هي ليس صفة فريدة يتصف بها مبدأ تكافؤ الفرص بل إنها قاعدة إمرة يجب أن تراعى عند أعمال أي مبدأ قانوني في المجالات المختلفة⁽¹⁴⁰⁾، وخصوصاً عند مخاطبة قواعد القانون الضريبي جميع المكلفين الخاضعين لضريبة معاملة واحدة دون تمييز بما إنهم في مراكز قانونية متماثلة، ومتساوون في تحمل الأعباء العامة⁽¹⁴¹⁾، وبالتالي لا يمكن الاعتماد على هذه الفكرة كمعيار أساسي لأعمال مبدأ تكافؤ الفرص. وبناء على ما تقدم نعتقد بقصور المذاهب الفقهية عن تحديد أو إيجاد معيار كافٍ لتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص إذا إن جميع ما تقدم من معايير فقهية غير كافية لتحليل أو تطبيق مبدأ التكافؤ بصورة فعلية إذ أننا نعتقد أن المعيار الكافي لتحقيق هذا المبدأ لا بد من أن ينطلق من إيجاد قاعدة موحدة من الشروط التي تعمل على توحيد المراكز القانونية لجميع المتنافسين كنقطة إنطلاق ومن ثم يتعين إيجاد أسس موضوعية تتمتع بقدر كافٍ من الحياد والمنطق لأختيار أكثر المؤهلين من بين المترشحين على الفرصة بغية التمتع بها وهو ما سوف نتعرض لبيانته عن الحديث عن المعيار القضائي لمبدأ تكافؤ الفرص.

ثانياً: المعيار القضائي لمبدأ تكافؤ الفرص

1. إن تكون هنالك فرص تلتزم الدولة بتقديمه:

تحتوي الوثيقة الدستورية على العديد من القواعد الخاصة بالمقومات الأساسية للمجتمع والتي تعمل على مضي المجتمع نحو التقدم والرقي في المجالات المختلفة، نشأ عن هذه المقومات التزامات دستورية صاغها المشرع الدستوري على شكل تعهدات لتعبر عن الأفكار التي أراد لها أن تتحول الى ضوابط على سلطات الدولة كافة تتكفل بألية العمل على الوفاء بها تشريعاً وتنظيماً وتنفيذاً كلاً في مجال اختصاصه. وإن مبدأ تكافؤ الفرص هو أحد الإلتزامات التي وضعها المشرع الدستوري بين دفتي الدستور لا لغرض كسب رضا المجتمع، وإنما بوصفه يمثل قاعدة أمره ملزمة للسلطات كافة، ومن غير الممكن تصور عدم تنفيذ ما تضمنه من أحكام وتوجيهات لأن الهدف النهائي له يبقى محصوراً بين السعي لتحقيق أهداف المجتمع وحماية حقوق الأفراد المتعلقة بشكل مباشر بحياتهم، والارتقاء بالمجتمع وتنميته، ويتمتع بذات الحجية المطلقة والعلو على غيره من القواعد القانونية الأخرى في النظام القانوني⁽¹⁴²⁾، ولا يمكن مخالفته بأي تشريع لأنه سوف يكون تحت وطأة الرقابة الدستورية على مطابقة التشريع مع الدستور⁽¹⁴³⁾.

وإن الطبيعة القانونية لإلزام الدولة بتقديم تلك الفرص يأتي من النص عليها في الدستور، لأن النصوص الدستورية أياً كان موقعها في أبواب الدستور ابتداءً من الديباجة الى آخر حرف منه ملزمه لكافة السلطات، وإن ذلك المبدأ ملزم للمشرع لا يمكن الخروج عليه عند التشريع أي بمعنى إن وجه الإلزام فيها لن يبتدىء إلّا عند وضع هذا المبدأ موضع التنفيذ، من خلال إصدار التشريع المتضمن نصوصه⁽¹⁴⁴⁾. الأمر الذي يقضي أن يكون هناك نص بمقتضاه تلتزم أو تكفل أو تضمن الدولة وسلطاتها العامة فرصة ما، بأن تضع الخطط الكفيلة لمناط التزام الدولة بكفالة الفرصة، وقد يوجد هذا النص في الدستور أو القانون، لذلك نجد أن الدستور العراقي قد ضمن تلك الفرصة للجميع وفوض الدولة باتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك⁽¹⁴⁵⁾، وأكدت المحكمة الاتحادية العليا العراقية ذلك إذ ورد في حيثيات إحدى قراراتها بأن " مبدأ تكافؤ الفرص الذي نصت عليه المادة (16) من الدستور والتي كفلت لجميع العراقيين أن ينالوا فرصهم وألزمت المادة الدستورية المذكورة الدولة بكفالة تطبيق هذا المبدأ"⁽¹⁴⁶⁾. وتماشياً مع ما تم ذكره فإن دستور جمهورية مصر العربية قد أكد أيضاً على أن مبدأ تكافؤ الفرص هو أحد اللبانات الأساسية التي



تكفل النهوض بالمجتمع والحفاظ على وحدة الوطن، وأن الدولة تلتزم بتحقيق تلك الفرص للجميع دون تمييز⁽¹⁴⁷⁾، وفي الصدد نفسه نجد إن المحكمة الدستورية العليا المصرية قد أكدت على ما تقدم في الكثير من قراراتها إذ جاء في أحدها أن "تحقيق تكافؤ الفرص بين جميع المواطنين دون تمييز التزاماً دستورياً على عاتق الدولة، لا تستطيع منه فكاكاً، وقوام هذا المبدأ - على ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن الفرص التي كفلها الدستور للمواطنين فيما بينهم تفترض تكافؤها وتتدخل الدولة إيجابياً لضمان عدالة توزيعها بين من يتزاحمون عليها"⁽¹⁴⁸⁾، وفي قرار آخر لها إذا نص على "أن مبدأ تكافؤ الفرص الذي كفلته المواد (4،9) من الدستور، باعتباره أساساً لبناء المجتمع وصيانة وحدته الوطنية، وحفاً شخصياً لكل مواطن، تلتزم الدولة بكفالاته والتمكين له"⁽¹⁴⁹⁾. الواقع أن وجود ثمة التزام على عاتق الدولة بتقديم فرصة معينة يتوقف على الفكرة أو الأيديولوجية القانونية السائدة في المجتمع لدولة ما خلال فترة معينة من الزمن، والتي قد تكون متطورة بتطور الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ومهيمنة على الدستور، ومن المنطق أن تكون تلك الالتزامات عن طريق إتاحة الفرص التي وضعت بقوالب قانونية وفقاً لأيديولوجية الدولة التي هي انعكاس لحقوق وأهداف المجتمع لا يمكنها النأي عن الاستناد إليها⁽¹⁵⁰⁾، لذلك نجد أن تعهد الدولة بإتاحة الفرص في ظل النظام الاشتراكي لم يعد له نفس المفهوم المطروح في ظل النظام الرأسمالي الذي يكاد أن يكون معدوماً لأن نشاط الدولة يقتصر على حماية الوطن وحفظ الأمن الداخلي والخارجي⁽¹⁵¹⁾، ومما يؤكد الاختلاف بعد تحول وظيفة الدولة من الدولة الحارسة التي لا تؤثر في حياة المجتمع والاقتصاد عموم إلى الدولة المتدخلة التي تقدم فرص غالباً في مختلف الأنشطة، ومنها تحقيق فرص متكافئة بين القطاع العام والخاص للقضاء على الاحتكار الخاص⁽¹⁵²⁾، وتوفير فرص عمل كافية لاستيعاب القوى العاملة للتأثير في حجم الإنتاج لزيادة القدرة الإنتاجية للأفراد مما يؤدي إلى زيادة دخولهم ومن ثم زيادة حجم الادخار الذي يمكن توجيهه نحو الاستثمار لتحسين مستوى المعيشة ولزيادة الطاقة الإنتاجية للمجتمع⁽¹⁵³⁾، وإتاحة الفرص لتوسيع قاعدة الملكية الخاصة والمشاركة في المجتمع باستخدام سياسة الخصخصة لما لها من أهمية كبيرة في تقليل الإنفاق العام وانطلاق العديد من الفرص من خلالها كخلق فرص وظائف جديدة وفرص جذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار⁽¹⁵⁴⁾، وزيادة فرص الاستثمار المتكافئة لتحقيق التنمية⁽¹⁵⁵⁾، كأثر لذلك التدخل. وإن نظام المحاكم الدستورية مليء بالقضايا التي ناقشت فيها المحكمة ما إذا كانت الفرص التي تم النظر فيها في الدعوى يمكن اعتبارها مقدمة من قبل الدولة، وإن ما وصلت إليه المحكمة إن مبدأ تكافؤ الفرص مكفول لجميع المواطنين دون تمييز⁽¹⁵⁶⁾، وأمّا تلك التي لا علاقة فيها بين النص القانوني والفرصة التي تتيحها الدولة أي إذا انعدمت الفرصة فلا مجال لتطبيق مبدأ تكافؤ الفرص. نعي الطاعن بأن المادة ثمانون من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005⁽¹⁵⁷⁾، أمام المحكمة الدستورية العليا المصرية التي كانت تتضمن قاعدة موضوعية تسري على المكلف في حال التنازل عن مؤسسة أو منشأة تباشر نشاطاً تجارياً خاضعاً للقانون المشار إليه، أنشأ المشرع بموجبها مسؤولية تضامنية يتكفل كل من المتنازل إليه (المشتري) والمتنازل (البائع) بسداد ما على أرباح هذه المؤسسة من ضرائب مستحقة حتى تاريخ التنازل بأنها أهدرت مبدأ تكافؤ الفرص الدستوري لأن ذلك النص أنشأ التزاماً على عاتق المتنازل إليه بأداء ضريبة مستحقة بذمة المتنازل أصلاً عن نشاط المنشأة خلال الفترة السابقة على التنازل عنها حتى تاريخ التنازل، أي مسؤول بالتضامن مع المتنازل عن سداد مبلغ الضريبة، مما يحول دون الانتفاع من



المنشأة في نمو دخله وزيادة رأس ماله على العكس من المتنازل الذي وجد فرصة بموجب ذلك النص أن يكون هناك شخص متضامنا معه في أداء تلك الضريبة فإذا كان المدعي - المشتري - يعتقد عدم المساواة والتمييز في تلك الفرصة بأن تكون معاملتهم متكافئة على الرغم من وجود تباين في مراكزهم القانونية فإن المساواة التي يقتضيها مبدأ تكافؤ الفرص تختلف عن تلك التي منطقتها مبدأ المساواة الذي لا يتعارض مع جميع صور التمييز إلا ما كان منه تحكيمي غير مستند إلى أسس موضوعية، ونحن نتفق مع ما ذهب إليه ذات المحكمة برفض الدعوى لكون النص المطعون فيه لا يتعلق بفرص من تلك التي تتيحها الدولة للمواطنين، مما يلزم معه منحهم فرصاً متكافئة في الحصول عليها، ومن ثم فإن النعي على إخلاله بمبدأ تكافؤ الفرص يكون في غير محله⁽¹⁵⁸⁾، لأن تكافؤ الفرص كفله الدستور أو القانون لجميع المواطنين على ضوء قواعد عادلة، تترتب أولوية للانتفاع به موضوعية العلاقة المنطقية التي ترتبط بأغراضه وبالتالي لا يجوز فصلها عنه ومنعها أو إنكارها عمّن يستحقها لا اعتبار لا علاقة له بطبيعته أو متطلباته. وفي قرار آخر للمحكمة الدستورية العليا المصرية جاء في إحدى حيثياته أن "النص المطعون فيه لا يتصل بفرص قائمة تتعهد الدولة بتقديمها، بما مؤده انتفاء أعمال مبدأ تكافؤ الفرص في نطاق تطبيق هذا النص الطعين، وبالتالي يكون النعي عليه بمخالفته نص المادة (8) من الدستور وارداً على غير أساس، جديراً بالالتفات عنه"⁽¹⁵⁹⁾، نتيجة طعن المدعي بنص المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدمغة المصري المعدل⁽¹⁶⁰⁾، إذ كان ينعي عدم التكافؤ في فرص الإعفاء في حال كان هناك تعامل ما بينه بوصفه شخصاً غير معفى وجهة حكومية بنقل عبء نصيبها من تلك الضريبة إليه، في حين تمنح تلك الفرصة إذا كان التعامل يحصل بين الجهات الحكومية أو بينها وبين شخص معفى من الضريبة، لو افترضنا إن تلك الفرصة توفرها الدولة لشخص معفى من حيث الأصل بتحمل عبئها، فأين الفرصة التي توفره الدولة له، وإذا نقلت إليه عبء تلك الضريبة فما هي الغاية والهدف من ذلك الإعفاء؟⁽¹⁶¹⁾، وعليه فلا وجود لفرصة لعدم جواز تطبيق مبدأ نقل عبء الضريبة الواقع على الحكومة ما دام الشخص المتعامل معها معفى من الضريبة، وأما الفرضية الأخرى إن الدولة توفر تلك الفرصة للجهات الحكومية نتيجة التعامل فيما بينها، فما هي الجدوى من فرص الإعفاء بتحمل عبء تلك الضريبة بين جهات الحكومة (الدولة) بوصف الدولة صاحبة السيادة بفرض الضرائب وتوريدها إلى الخزينة العامة لتمويل إيرادات الدولة لتحمل أعباءها العامة اتجاه الأفراد، فمن غير المنطق أن تكون الدولة هي التي تفرض تحمل عبء الضريبة عليها وهي التي تدفعها إلى نفسها إذا كانت هي بالأساس في حصيلتها⁽¹⁶²⁾، فضلاً عن إن اجتماع صفتي الدائن والمدين بمبلغ الضريبة في ذمة الدولة ينقض الالتزام⁽¹⁶³⁾.

وبناءً على ما تقدم نحن نتفق مع رأي المحكمة بأن تكون هناك صلة ما بين النص القانوني والفرصة محل التقاضي وهو ما يمثل الأساس القانوني الذي تتعهد الدولة من خلاله بتوفير تلك الفرصة، وفي حال انقطاع الصلة أصبح أمام مخالفه لأحد شروط أعمال مبدأ تكافؤ الفرص، وعليه لا يمكن الركون إلى فرصة قائمة بتحمل عبء تلك الضريبة يستتبعها هذا المبدأ تتعهد الدولة بتقديمها للاحتجاج به كضابط دستوري في النص القانوني المطعون فيه.

2. وجود فرص قائمة يتزاحم عليها من يطلبها:

إن العمل بهذا المبدأ يتحقق عندما يكون هناك أكثر من حق لأكثر من شخص وهذه الحقوق التي كفلها الدستور ترد على فرصة بحيث لا تستوعب هذه الفرصة احتواء هذه الحقوق جميعها، أي بمعنى هناك أكثر من شخص له الحق في الحصول على هذه الفرصة، وإن سبب ذلك التدافع



يعود الى عدم القدرة على تقديم فرص كافية إزاء عدد الأشخاص الذين يطلبونها بما يستدعي وضع آلية لفض ذلك التزاحم. وشرط التزاحم هو التعدد بأن لا يقل عدد طالبيها للفرصة عن اثنين أي إنَّ هناك أكثر من شخص يتدافعون لطلبها فإذا انعدم هذا التعدد فلا مبرر للتزاحم وبالتالي يكون التزاحم والعدم سواء⁽¹⁶⁴⁾، ويرتبط ذلك التعدد بافتراض ضرورة أن تكون الفرصة محدودة عدداً وربما قد تكون واحدة كان التزاحم لطلبها واقعاً قائماً⁽¹⁶⁵⁾، على أن لا يكون هناك تمييز بينهم في حال طلبهم للحصول على تلك الفرصة دون مسوغ. وفي قرار للمحكمة الدستورية العليا المصرية⁽¹⁶⁶⁾ بين إن قانون ضريبة الدخل قد أهدر مبدأ تكافؤ الفرص في النص الذي بموجبه قد منح المشرع الضريبي مصلحة الضرائب المختصة سلطة بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بطريقة (التقدير الجزافي) لصغار المكلفين من أصحاب المهن الصناعية والتجارية دون الاعتداد بإقراراتهم، وسلك منهج آخر وهو أسلوب (التقدير الإداري) لغيرهم من المكلفين عن ذات الضريبة أو لمكلفين الضريبة على أرباح المهن غير التجارية⁽¹⁶⁷⁾ والاعتداد بإقراراتهم، وبهذه المغايرة قد خلق تمييزاً غير مبرر حرم بموجبه مجموعة من صغار المكلفين الذين يمارسون النشاط التجاري والصناعي وحدة ضمان الحقوق المتكافئة التي كفلها الدستور للمتزاحمين جميعاً في الحقوق عينها، وبذلك قد أهدر المشرع مبدأ تكافؤ الفرص لوجود طائفه من المتزاحمين يطلبون فرصة تقدير ما ينجم لهم من أرباح خاضعة للضريبة نتيجة مزاوله نشاطهم بأسلوب التقدير الإداري لتكون الضريبة غايتها ومضمونها ما احتواه الدستور من مبادئ وقواعد قانونية شأنها في ذلك شأن مبدأ تكافؤ الفرص، لذلك فقد قضت المحكمة المذكورة بإلغاء ذلك النص التشريعي. وخلاصة القول إنَّ قضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية قد وضع لنا الدعائم الرئيسية للاحتجاج بمبدأ تكافؤ الفرص بأن "أعماله لا يثور إلا عند التزاحم عليه"⁽¹⁶⁸⁾، وقد ذهب بنفس الاتجاه قضاء المحكمة الاتحادية العليا العراقية عندما قرر أن عدم وجود تزاخم على الفرصة التي كفلها الدستور لجميع المواطنين من دون ما تمييز بينهم وجسدها المشرع بما يعد انتهاكاً لمبدأ تكافؤ الفرص الدستوري كان سبباً جدياً من قبل القضاء للتصدي له وسبباً لإهدار مبدأ تكافؤ الفرص⁽¹⁶⁹⁾.

3. المركز القانوني المتمثل:

يرتبط تحديد أوجه الاختلاف والتشابه في المراكز القانونية بناءً على الشروط الموضوعية التي تتصل تماماً بالنظام الضريبي أو الى الواقعة المنشئة للضريبة التي تنشأ حقوقاً والتزامات⁽¹⁷⁰⁾، ويقصد بالمراكز القانونية "مجموعة الحقوق والامتيازات التي يمكن أن يتمتع بها شخص معين"⁽¹⁷¹⁾، وإنَّ مبدأ التكافؤ الفرص في المجال الضريبي يعمل بدائرة مختلفة عن مبدأ المساواة أمام الضريبة، فإنَّ الأخير هو أحد تطبيقات المساواة أمام القانون ومستمد منه لا يمكن أن يتصف بالمساواة العمومية المطلقة أو الحسابية وهي أن يطبق القانون على المكلفين باختلاف مستوياتهم بوصفه قواعد عامة مجردة تسري على الجميع من دون استثناء، لكن ذلك يؤدي الى عدم المساواة وهي بهذا المفهوم لا يعني سوى عدم التمييز هذا من حيث الأصل، لكن الواقع العملي لا يسمح بذلك وان المشرع الضريبي يمتلك بموجب سلطته التقديرية ولمقتضيات الصالح العام بأن يضع قواعد موضوعية لكل مجموعة من المكلفين ينطوون تحت مراكز قانونية مختلفة، وعلى ما يبدو إنَّها لا يمكن إلا أن تكون المساواة نسبية⁽¹⁷²⁾ عند حدود ذلك المفهوم في تلك المرحلة.



وبناءً على ما تقدم فإنّ المشرّع يضمن معاملة المكلفين ممن تماثلت مراكزهم القانونية معاملة واحدة ومعاملة مختلفة لمن اختلفت مراكزهم القانونية لكي يكون القانون عادلاً، ومن هنا تبرز أهمية المراكز القانونية كميّار لتحديد المراكز المتشابهة والمختلفة من دون ما تمييز وفق أسس موضوعية تتوقف على طبيعة العلاقة القانونية التي ترتبط أمّا بالتشريع الضريبي الذي يخضع له المكلف أو بالواقعة الضريبية التي تنشأ حقوقاً والتزامات يحدد المشرّع على ضوءها هذه المراكز⁽¹⁷³⁾. بعد أن بينا أهمية المراكز القانونية للتمييز بين المراكز المتماثلة والمختلفة لتحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة هل أن ذلك التمييز للتماثل في المراكز القانونية مطلوب في مبدأ تكافؤ الفرص؟ إنّ مبدأ تكافؤ الفرص يعني ابتداءً المساواة القانونية أو الإمكانات القانونية فقط⁽¹⁷⁴⁾ من دون المادية، أي ليست المساواة المطلقة وإثماً المساواة بمفهومها النسبي بين من تماثلت مراكزهم القانونية في الشروط اللازم تحققها من دون تمييز للتمتع بالحق أو الإلتزام بالواجب⁽¹⁷⁵⁾، وعليه في المجال الضريبي فإنّ السلطة التشريعية عندما تنظم تشريعاً ضريبياً مضمناً لذلك المبدأ في نصوصها يتوجب عليها لإعماله أن تكون مقيدة بتحديد مستحقّيه وترتيبهم فيما بينهم وفق شروط موضوعية عامة مجردة تتحدد على ضوءها ضوابط الأحقية بالفرصة، يرجع أساسها الى طبيعة الحق وأهدافه ومتطلباته، أي لا تكون تلك الشروط غير ممكنة ومستحيلة أو يقيم من خلالها المشرع تمييزاً تحكيمياً⁽¹⁷⁶⁾، وإثماً شروط تجعل من تتوفر فيهم يتمثلون في المراكز القانونية لاستحقاق تلك الفرصة ابتداءً لئلا يتساوى فيها جميعهم أمام القانون⁽¹⁷⁷⁾، فإنّ كل مكلف تماثل أو اختلف مركزه القانوني وتوافرت فيه الشروط التي يتطلبها النص الضريبي والمقررة للحق في الاستفادة من فرصة ما فلا يجوز منع المكلف الذي توافرت فيه هذه الشروط مما رتبته له القاعدة الضريبية من مراكز قانونية متماثلة من فرصة استحقاقها ابتداءً، أمّا من لم تتوفر فيهم الشروط لا يمكنهم الحصول عليها⁽¹⁷⁸⁾، وهذه الشروط عامة ومجردة على نحو يتيح للجميع فرصاً متكافئة في التقدم للحصول عليها، ولكن هذا لا يعني إن جميع من انطبقت عليه شروط استحقاق الفرصة سوف يحصل عليها، لأننا أوضحنا أن هناك تراحماً على هذه الفرصة، وللسلطة التشريعية الضريبية أن تبين لنا عناصر الأفضلية والاستحقاق لمن تماثلت مراكزهم القانونية. ونلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي قد حدد شروطاً للمكلف الذي يملك عريضة وتفرض عليه ضريبتها وما عداها لا تفرض عليه ضريبة العريضة وإثماً ضريبة أخرى⁽¹⁷⁹⁾، لجعل كلّ من يمتلك عريضة وتنطبق عليه هذه الشروط ابتداءً تتماثل ظروفهم ومراكزهم القانونية لاستحقاق فرصة الأعفاء من تلك الضريبة وهذا ما يعني التساوي أو التماثل في المراكز القانونية الذي يستوجب أعمال مبدأ تكافؤ الفرص في شروط استحقاق فرص الأعفاء الجزئية أو الكلية⁽¹⁸⁰⁾، لكن أيضاً لا يعني أن المتماثلين في شروط سوف يحصلون على الفرصة. خلاصة القول أن التماثل المطلوب في مبدأ المساواة أمام الضريبة هو يختلف عن التماثل الذي يوجب أعمال مبدأ تكافؤ الفرص لأنه تماثل يتعلق بشروط استحقاق الفرصة، وانتهت المحكمة الى إن التماثل في مبدأ تكافؤ الفرص مفترض كأحد شروط تطبيقه، وإذا انتفى ذلك التماثل فلا يمكن الإستناد الى تطبيق ذلك المبدأ⁽¹⁸¹⁾.

4. ضرورة تقرير أولوية في مجال الانتفاع بهذه الفرصة:

إن هذا الشرط يثير الكثير من الإلتباس في الجانب العملي بعد أن حدد لنا الدستور إن الفرصة مّا تلتزم الدولة بتقديمها للجميع وأكد القضاء ذلك وبين بأن الحصول على تلك الفرصة يوجب أن يكون هناك متزاحمون عليها تتماثل مراكزهم القانونية لاستحقاقها ابتداءً، ولمحدودية الفرص ولوجود مجموعة من طالبيها لا بد من ضوابط تقرر من له أولوية الانتفاع بها، وهنا أشارت المحكمة الدستورية العليا الى إمكانية السلطة التشريعية بسلطتها الاستثنائية أن تميزا بين من تماثلت مراكزهم القانونية بشروط موضوعية لاستحقاق الفرصة الى الأخذ بقيدتين أساسيين لتحديد الأفضلية والأحقية بنيل الفرصة وفض التزاحم وكلاهما مطلوب وهما: أن تقرر أو تحدد هذه الأولوية وفق أسس موضوعية يملئها الاعتدال والتبصر، والصالح العام، سوف نتطرق لهما بشكل متتابع. إن جوهر القانون يقوم على فكرة التنظيم التشريعي إذ لا يوجد قانون لا يتضمن شكلاً من أشكال التقسيم أو التصنيف أو التمييز التشريعي من خلال الأعباء التي يفرضها على البعض، أو المزايا والحقوق التي يضمنها لفئة دون أخرى، وكي يكون ذلك التنظيم متفقاً مع أحكام الدستور⁽¹⁸²⁾، لا بد وأن تكون النصوص القانونية التي أراد بها المشرع تنظيم موضوع معين متسقة لا تنفصل عن الهدف المقصود من وراء إصدار هذا التشريع، ليكون اتصال أهداف القانون التي توخاها المشرع بالمعاملة القانونية منطقية و منسجمة مع مقتضيات العقل والفهم الصحيح، وليست ضعيفة بما يخل بالأسس الموضوعية التي يقوم عليها التمييز المبرر دستوريا وبدون وجود هذه العلاقة من الاتصال ما بين التمييز الذي يأتي به القانون والغاية التي جاء لتحقيقها يكون فاقد المعنى من وجوده ويصبح عملاً قائماً على تمييز غير مبرر أو على أسس تحكيمية⁽¹⁸³⁾، وعبر القضاء الدستوري عن ذلك في كثير من أحكامه في المجال الضريبي بأن التمييز المبرر ممكن دستورياً متى ما كان وفق أسس موضوعية ترتبط بالهدف من القانون⁽¹⁸⁴⁾، فالنصوص التي تقرر أولوية الانتفاع بالفرصة ترتبط بالأسس الموضوعية متى ما كانت تتصل بالهدف من القانون ولا تنفصل عنه يملئها الاعتدال والتبصر كانت محققاً لمبدأ تكافؤ الفرص⁽¹⁸⁵⁾، وبالمفهوم المعاكس تكون أهدرت ذلك المبدأ. والسؤال الذي يثار هو اين نجد تلك الأسس الموضوعية التي بمخالفتها تعد احدى أسباب إهدار مبدأ تكافؤ الفرص؟

أن تلك الأسس الموضوعية أكدت عليها المحكمة الدستورية في العديد من قراراتها، فتارة نجدها في الدستور كضوابط يتأطر بها التشريع الضريبي ولا يمكن للمشرع مخالفتها وإلا عد مخالفاً للدستور لأنها مسألة أولوية في تنظيم الدستور للضريبة ويمتنع البحث في ما عداها ومنها مبدأ تكافؤ الفرص، ومبدأ قانونية الضريبة⁽¹⁸⁶⁾، وقيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية بوصفه مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص القانون الضريبي⁽¹⁸⁷⁾، والأثر الفوري للقوانين الضريبية⁽¹⁸⁸⁾، والمساواة بين المواطنين في مجال فرض الضرائب⁽¹⁸⁹⁾، وإن ما عُد هو على سبيل المثال لا الحصر بأن يكون إطاراً للتشريع الضريبي، وتارة أخرى نجدها في قواعد فرض الضريبة أو ما يسمى بدستور الضرائب (العدالة، واليقين، والملائمة، قاعدة الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة) أو في التشريع الضريبي بما يمتلك المشرع الضريبي من تنظيم فني لها بأنه هو المسؤول عن فرضها والإعفاء منها وإجراءات تحصيلها وتحديد وعائها والهدف منها والجزاءات المتعلقة بها وغير ذلك مّا يتصل ببناء الضريبة وفق أسس موضوعية تؤدي الى ضمانة عدالتها وإنكار حيفها على المكلفين⁽¹⁹⁰⁾. وتعد المصلحة العامة القيد الأساسي والمبرر الجوهرى الثاني الذي يستند عليه المشرع الضريبي لتقرير أولوية الانتفاع بالفرصة، كما أنها



الغاية الأساسية من تحقيق الهدف من مبدأ تكافؤ الفرص وهو الصالح العام، بوصفه المرتكز الثاني وهو بمثابة الروح لتنظيم استحقاق الفرصة، فكل ما كان النص الضريبي محققاً لصالح الجماعة دلالة على أن المبدأ لم يُهدر، ولا تعني المصلحة العامة مصلحة فرداً معيناً بذاته أو مجموعة من الأفراد فإن ذلك يشير إلى المصلحة الخاصة التي لا يستفيد منها إلا أصحابها، وإنما يقصد بها مصلحة المجموع ككل كمجموعة مستقلة عن أحاد مكوناتها غير محددين بذواتهم وصالحهم يتولد من الاشتراك بين أفراد هذا المجموع في غاية واحدة يجدون فيها كل ما يحقق طموحاتهم وآمالهم في تحسين أوضاعهم فهي إذن صالح الجماعة أو صالحهم ككل⁽¹⁹¹⁾، وأكد العلماء كلما تتعارض المصلحة الخاصة مع العامة تقدم المصلحة العامة⁽¹⁹²⁾، كما أنها تتصف بالشمولية أو العمومية لتشمل جميع المقيمين على أرض الدولة، وقد تضيق لتشمل مجموعة من المنتفعين بها محددين بشروط قانونية. وعلى ما يبدو إن المشرع الضريبي بوصفه صاحب الدور الأكبر بما يمتلك من سلطة تقديرية بحدود الدستور في تحديد أوجه المصلحة العامة التي يهدف القانون إلى تحقيقها لأن الغاية من سن القانون لا بد من أن يكون دائماً هو المصلحة العامة وهو الأصل العام، ويجب عليه أن يتجنب سن قانون يحقق مصلحة شخصية أو فئوية تخرج عن الوظيفة المالية والاجتماعية والاقتصادية للتشريع، لذلك نجد مضمونها وإطارها في الدستور في مبدأ تكافؤ الفرص أو في مبدأ المساواة أمام الضريبة أو مبدأ سيادة القانون أو مبدأ العدالة الضريبية أو مبدأ قانونية الضريبة أو المبادئ المهيمنة على الدستور بعدها سنّها لصدوره⁽¹⁹³⁾، وعليه نجد إن المصلحة العامة تدور حول السلطة التقديرية للمشرع الضريبي وهي بذات الوقت قيد عليه لأن لديه هدفاً خاصاً مقصوداً بعينه يسعى إلى تحقيقه ليعد هذا التمييز في تقرير أولوية الانتفاع بالفرصة ملبياً لها مشروعية ذلك الهدف في إطار المصلحة العامة ورعايتها.

ولكن كيف لنا معرفة أن تقرير أولوية استحقاق الانتفاع بالفرصة سوف يحقق المصلحة العامة؟ حتى تتضح الرؤية يجب علينا أن نتفحص ذلك الأمر بالتوجه نحو النص المشكوك بعدم تحقيقه لتلك الأولوية بالفرصة من خلال الأثر أو النتيجة المتحققة للغاية من وضع النص الذي أراده المشرع هل استهدف مصلحة الجماعة أي (المكلفون بوجه عام) لتحقيق ذلك الهدف من التشريع فعندها سوف نكون أمام مصلحة عامة، أما إذا كانت النتيجة من تلك الفرصة تقرر أولوية في الانتفاع منها لفئة من المكلفين معينون بأسمائهم أو كانت الفرصة فردية لمكلف معين دون آخرين كان من المفترض أن يكون لهم الاستحقاق نفسه وفق الشروط الموضوعية بتلك الفرصة، وما لذلك من أثر سلبي على المكلفين ضريبياً كلما كان المكلفون يشعرون بعدم تكافؤ الفرص وعدم عدالتها كان تجنبها طريقاً للتخلص من أداؤها، وبذلك يكون المشرع قد خالف هدفه بتلك النتيجة لاستحقاق الفرصة التي يجب أن تكون دائماً هي المصلحة العامة منحرفاً بذلك عن تحقيق المبدأ الذي تنقرر أولوية الانتفاع به كأثره يحقق الصالح العام. وبالعودة إلى قانون ضريبة العرصات العراقي وبعد أن ماثل المشرع الضريبي في المراكز القانونية بين المكلفين الخاضعين وفق شروط موضوعية لاستحقاق فرصة الإعفاء منها في الشرط السابق، وقد أوضحنا إنه ليس كل من تماثلت مراكزهم القانونية سوف يحصلون على تلك الفرصة، وإنما سوف يتم التمييز بينهم لتقرير أولوية الانتفاع بها بناءً على أسس موضوعية تتصل بالهدف من القانون والمصلحة العامة. إن ذلك الإعفاء الذي قرر أولوية الانتفاع بالفرصة للمكلفين قد جاء وفق أسس موضوعية دستورية ومنها إنه قد صدر من الدولة بوصف ضريبة العرصة اقتطاع نقدي جبيري نهائي تفرضه وتعفي منه الدولة بوصفها صاحبة السلطان والسيادة بالفرض والإعفاء من الضريبة



تحقيقاً لمبدأ سيادة القانون الدستوري، كما أن تقرير الأولوية بهذا الإعفاء للمكلف كان قد صدر من السلطة التشريعية المختصة بتشريع القوانين الضريبية وعليه كان ذلك تأكيداً لأساس موضوعي دستوري آخر وهو مبدأ قانونية الضريبة⁽¹⁹⁴⁾، ونجد إن القانون قد حقق مبدأ المساواة بين المكلفين في استحقاق فرصة الإعفاء بأنه لم يميز ما بين المكلفين المعفيين منها تمييزاً تحكيمياً فأنها شملت جميع من كان مكلفاً عادياً و مكلفاً يتيماً ميسور الذي حدد بإعفاء عرصة واحدة أو حصة شائعة فيها بما لا تزيد عن (800 متر مربع) أي تفرض على ما زاد عن تلك المساحة، والمكلف اليتيم الفقير الذي شابه المكلف القاصر دون تحديد مساحة لحين إتمام الثامنة عشرة من العمر على سبيل المثال⁽¹⁹⁵⁾، وكان مبدأ الأثر الفوري الدستوري لذلك الإعفاء يتحقق بوجود الواقعة المنشأة لها وهو تملك أرض غير مشيد عليها بناءً، على الرغم من أن الدستور قد حدد استثناءً وهو إمكانية الفرض أو الإعفاء من الضرائب والرسوم بأثر رجعي من ذلك، ولكن يبقى ذلك الاستثناء مقيداً بالنص عليه في القانون ووفق الأسس الموضوعية والمصلحة العامة⁽¹⁹⁶⁾، وتحقيقاً للعدالة الضريبية فإن الإعفاءات الجزئية أو الكلية من تلك الضريبة حققت العدالة الاجتماعية في جوانبها ولكن ذلك لا يعني أنها لم تجاف العدالة الضريبية بفرضها لفترة طويلة رغم تلك الإعفاءات⁽¹⁹⁷⁾. وتأسيساً لما سبق من بيان للأسس الموضوعية لفرص الإعفاء من ضريبة العرصة وتحقيقها لمبدأ تكافؤ الفرص لنذهب صوب اتصالها بالهدف من القانون ومدى تحقق المصلحة العامة، لكن في البدء أودُّ أن أوضح الهدف أو الغاية الرئيسية والعامة من فرض هذه الضريبة ليتبين لنا ما مدى اتصال نصوص الإعفاءات وتحقيقها لمبدأ تكافؤ الفرص من هدف القانون هو أن "تكون هذه الضريبة حافزاً لمالكي الأراضي على المباشرة ببنائها أو التخلص منها بالبيع مما يساعد على تحقيق أحد الأمرين وكليهما مطلوب: نشاط العمران، وتوفير عرض أراضي"⁽¹⁹⁸⁾ فقد عمل الشرع الضريبي على إتصال منح تلك الإعفاءات المتعددة بتقسيمها بحسب الهدف من القانون، ومنها إعفاءات إجتماعية متصلة بالمقدرة التكاليفية للمكلف بقصد عدم الإثقال على كاهل المكلف لغرض بناء دور لهم، وبذلك سوف تتحقق مصلحة عامة إجتماعية ليست فردية لجماعة كبيرة من المجتمع بمراعاة لمقدرتهم التكاليفية، ومنها الإعفاء لعرصة المكلف القاصر الذي يرتبط بالذات مع سبب فرض تلك الضريبة وهدفها، وإلا ما هو الداعي من فرض ضريبة إذا كان تجنب الاستغلال للعرصة لا يمكن تحقيقه، ولا يوجد هدف من فرض ضريبه محتملة تسعى الى التوسع بالاستغلال لغرض الإسكان أو الاقتصاد أو دفع المكلف القاصر لبيع العرصة لزيادة العرض عليها، إنما هو لعة واحدة هي عدم تحققها لكون حالة المكلف قاصر⁽¹⁹⁹⁾، وإعفاء عرصة اليتيم الذي يكون عبء إعالته لصغر سنه أو لوضعه الاجتماعي على من يتكفله والذي لا مقدرة له على هذه الضريبة متوخياً من كل ذلك التيسير لأن الحال لا تساعد على بنائها إلا بعد مدة طويلة، وإعفاء أراضي الدوائر الرسمية وشبه الرسمية ومؤسسات العبادة والمدارس والجمعيات والنقابات والمعاهد التهذيبية والخيرية لكونها تقدم منافع عامة للجميع لا يقصد منها الربح، والأرض التي يصعب فرزها لسبب قانوني منعاً للازدواج الضريبي على العرصة الواحدة فاستثنائها من دفع ضريبة الأرض الزراعية وضريبة العقار⁽²⁰⁰⁾. فإن كل ما تقدم كان المشرع الضريبي يقصد منه تقديم فرص إعفاء إجتماعية وفرص إعفاء أخرى ذات منافع عامة متكافئة تُملئها عليه مصلحة إجتماعية عامة لها اعتبارها لا تنفصل عن الهدف الذي يسعى المشرع لتحقيقه من تنظيم القانون بسنّه قواعد إعفاء عامة ومجردة من أجل أشخاص معينين بذواتهم وليس معينين بأسمائهم ليكون إطارها الصالح العام، وعلى ما يبدو أنها



أنسبها لمصلحة الجماعة وأكثرها ملائمة للوفاء بمتطلباتها في خصوص ضريبة العرصة التي نظمها، مُتجنباً بسلطته التقديرية التمييز الذي أقامه لتقرير أولوية الانتفاع بفرص الإعفاء منها الطعن بعدم دستوريته لمخالفتها لمبدأ تكافؤ الفرص لمشروعية الغاية التي إستهدفها القانون ولتحقيقها المصلحة العامة ضمن الحدود الدستورية. وقد كان لقضاء المحكمة الدستورية العليا المصرية موقف من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل النافذ⁽²⁰¹⁾، عندما طعن فيها أحد الممولين (المكلفين) بأنّ المشرع الضريبي قد حدد في القانون تاريخ سريانه هو اليوم التالي لنشره في الجريدة الرسمية وهو 2005/6/10 إستناداً الى نصّ المادة التاسعة من ذات القانون مع بعض الاستثناءات، ولكنّه نصّ على تاريخاً آخر لتحديد مجال للعمل بالحكم الوارد بالنص المطعون فيه وهو 2004/10/1، دون أن يستند الى أسس موضوعية سوى ما ذكره وزير المالية والذي لم تقنع به المحكمة⁽²⁰²⁾، إذ أنّ المشرع الضريبي في الحكم الوارد في النصّ الطعين قد حقّقاً بمجال تطبيقه المكلفين الذين لديهم نزاع مع مصلحة الضرائب إذا كانت لديهم دعاوى مسجلة أو قيد النظر أمام جميع المحاكم بدرجاتها المختلفة قبل 2004/10/1⁽²⁰³⁾، والتي يكون موضوعها الخصومة حول عدم الاتفاق على تقدير دين الضريبة التي لا يزيد وعائها عن 10 الألف، وبذلك قد سهل على المكلفين إنهاء المنازعات بينهم وبين مصلحة الضرائب وإعفائهم من الضريبة التي عليهم، وعليه فإنّ النص الطعين قد أقام تمييزاً غير مبرر دستورياً في قواعد الإعفاء من الضرائب على أسس غير موضوعية بمخالفته لكل من مبدأ تكافؤ الفرص والعدالة الضريبية والحق في المساواة الدستورية متضمناً في أحكامه تقييداً للحقوق التي كفلها الدستور بما تمس أصلها وجوهرها وذلك بتحديد حكمه على طائفة من المكلفين المشار إليهم أعلاه فقط. دون أن يشمل في نطاق تطبيق حكمه المكلفين الذين لديهم دعاوى مسجلة أو منظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها بعد التاريخ المذكور، والذين لديهم طعون أمام لجان الطعن الإدارية الضريبية قبل وبعد ذلك التاريخ، والتي يكون الخلاف فيها حول ذات الموضوع والمحل⁽²⁰⁴⁾، رغم تماثل مراكزهم القانونية، فقد منعه من التكافؤ في فرص العفو الضريبي وإنهاء منازعاتهم التي ممكن أن يستفاد منها أقرانهم من مكلفين، وبذلك فإنّ المشرع قد ميز بين مكلفين تماثلت مراكزهم القانونية تمييزاً تحكيمياً يناقض الغاية من وراء إقراره، وفق أسس ليست موضوعية تقيم في مجال تطبيقها تمييزاً منهياً عنه دستورياً بحيث كان ارتباطها غير منطقياً بأهدافها المفترض مشروعيتها التي توجّهاها، باعتبارها الوسيلة التي صاغها المشرع لتحقيقها واهتاً لا يملية الاعتدال والتبصر في مجال معاملته مع المكلفين ليقع النص الطعين في حدود نطاقه منتهكاً لمبدأ تكافؤ الفرص إذا قررت المحكمة إلغائها لمخالفتها للدستور⁽²⁰⁵⁾.

أنّ التنظيم التشريعي من المسلم به هو اختصاص المشرع الضريبي وفق أحكام الدستور و(مبدأ تكافؤ الفرص)، لذلك كان عليه بأن لا يحيد شططاً وهو بصدد أعمال سلطته التقديرية في التشريع التي جوهرها المفاضلة من أجل تقرير أولوية الانتفاع بفرصة الإعفاء من دين الضريبة المشار إليها أعلاه، بأن يستهدف المصلحة العامة لجميع المكلفين الذين تماثلت مراكزهم القانونية في ذلك التي هي أطارا لمشروعية كل هدف تشريعي⁽²⁰⁶⁾، وعلى ما يبدو إنّ النص الطعين الذي صاغه قد زاع عن تحقيق غير هذه المصلحة التي لم تكن أطارا يعكس مشروعية الهدف من النص الطعين بل ليصبح أداة لتحقيق مصلحة فئوية لشرائح محدودة من المكلفين والأضرار بالمكلفين الآخرين بحرمانهم من تلك الفرصة بالرغم من أنّهم قد تماثلوا معهم في الحقوق والواجبات لأداء



دين الضريبة على غير ما تقتضيه المصلحة العامة باستهداف غاية بعيدة عنها ومغايرة للهدف الذي حدده الدستور فكان نطاق الحكم الطعين ينطوي على مخالفة لغير ما أقامها الدستور⁽²⁰⁷⁾. ونحن من جهتنا نؤيد الاتجاه الحديث لقضاء المحاكم الدستورية العليا، فقد استقرّ القضاء الدستوري تماماً على أنّ مبدأ تكافؤ الفرص لا يتداخل مع مبدأ المساواة تقديراً بأنّ لكل من هذين المبدأين دائرة يعمل بها.

الخاتمة:

بعد أن أنهينا والله الحمد دراسة موضوع (مفهوم مبدأ تكافؤ الفرص وقيّمته في التشريع الضريبي) توصلنا الى جملة من النتائج والمقترحات:

أولاً: النتائج

1. يمكن تعريف مبدأ تكافؤ الفرص في إطار التشريعات الضريبية بكونه "هو الهدف العام والغاية التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي بجميع مراحل بناء عناصره، بالتزام الدولة بتقديم فرصة لجميع المكلفين ابتداءً، لا يثور أعمالها إلا عند التزامها عليها، وتقرر أولوية الائتفاع بها، وفق أسس وشروط موضوعية يُمليها الاعتدال والتبصر يقتضيها الصالح العام".
2. إنّ لكل من مبدأ تكافؤ الفرص ومبدأ المساواة دائرة يعمل بها فهما لا يتداخلان ولكل منهما نطاق عمله الخاص.
3. أن العدالة والمساواة الضريبية أحد الركائز التي يستند عليها اعمال مبدأ تكافؤ الفرص الضريبي.

4. يُمكن أن يكون المعيار القضائي هو المعيار الواضح والصريح الذي يُمكن إعتماده لتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص والذي يستند الى أن تكون هنالك فرص تلتزم الدولة بتقديمها، وجود فرص قائمة يتزاحم عليها من يطلبها، المركز القانوني المتماثل، ضرورة تقرير أولوية في مجال الائتفاع بهذه الفرصة.

ثانياً: المقترحات والتوصيات

1. تبين لنا من خلال البحث إنّ هناك خلط ما بين مفهوم مبدأ المساواة ومبدأ تكافؤ الفرص، لذا ندعو السلطة التشريعية والقضائية الى التفريق بينهما بأنّ لكل منهما شروطه ونطاقه الخاص الذي يعمل به.
2. على السلطة التشريعية الضريبية أن تضمن مبدأ تكافؤ الفرص في نظامها الضريبي في جميع عناصر بناءه لما له من أهمية في زيادة الحصيلة الضريبية وتوسيع القاعدة الضريبية، وينمي الشعور بالانتماء الى الوطن.
3. إعتماذ ما تم ذكره من معيار لما يوفر للقضاء من منهجاً يمكن اللجوء إليه في المنازعات المخلة بمبدأ تكافؤ الفرص.
4. ضرورة مراعاة مبدأ تكافؤ الفرص في الاتفاقيات الدولية لما له من أهمية في تجنب الازدواج والتهرب الضريبي وحركة رؤوس الأموال لزيادة الاستثمار المنتج وتطوير التنمية الاقتصادية.

الهوامش:

- (1) - د. منذر الشاوي، فلسفة القانون، دار الكتب للطباعة، مطبوعات المجمع العلمي العراقي، بغداد، 1994، ص38، وانظر كذلك: مهند ضياء عبد القادر الخزرجي، الفكرة القانونية الساندة في الدساتير العراقية، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، 2000، ص3-18.
- (2) - مراد ديباني، حرية - مساواة - اندماج اجتماعي نظرية العدالة في النموذج الليبرالي المستدام، المركز العربي للأبحاث والدراسات السياسية، بيروت، ط1، 2014، ص95، نقلا عن Rawls, A Theory of justice, p.61 and 203-250.
- (3) - أمارتيا سن، فكرة العدالة، ترجمة مازن جندلي، مطابع الدار العربية للعلوم ناشرون- بالاشتراك مع مؤسسة محمد بن راشد آل مكتوم، بيروت، ط1، 2010، ص119.
- (4) - عزمي بشارة وآخرون، كتاب ما العدالة؟، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، بيروت، ط1، 2014، ص48 و100.
- (5) - جون رولز، نظرية في العدالة، ترجمة د. ليلي لطويل، مطابع وزارة الثقافة، الهيئة العامة السورية للكتاب، دمشق، 2011، ص93، وانظر كذلك: أ.م.د. احمد عدنان عزيز وعلياء محمد طارش، العدالة في الفكر السياسي الغربي المعاصر، : جون رولز كمليكا انموذجا، بحث منشور في مجلة العلوم السياسية، جامعة بغداد كلية العلوم السياسية، المجلد 2018، العدد 54، بغداد، 2018، ص254 و258.
- (6) - د. محمود علي احمد مدني، دور القضاء الدستوري في استجلاء المفاهيم الدستورية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2016، ص214.
- (7) - د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص115-116.
- (8) - د. عبد المجيد ابراهيم سليم، السلطة التقديرية للمشرع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ط1، 2010، ص548.
- (9) - سلوى الحمروني، دليل القاضي الدستوري، المؤسسة الدولية للديمقراطيات الانتخابية، دون مكان نشر، 2021، ص56، وانظر كذلك: د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مصدر سابق، ص118.
- (10) - د. محمد ماهر ابو العينين و د. محمد عبد اللطيف، الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وإفتاء مجلس الدولة وأحكام المحكمة الدستورية العليا وأحكام محكمة النقض حتى عام 2016، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ط1، 2016، ص339.
- (11) - د0 حسين خلاف، الأحكام العامة في الضرائب، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص73-74.
- (12) - انظر: المادة (4 و2 و1/267) من قانون الكمارك العراقي رقم (23) لسنة 1948 "المعدل"، المنشور في الوقائع العراقية، العدد 2985، في 19/3/1984.
- (13) - انظر: أ.د. علي هادي عطية، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون جامعة بغداد، بغداد، 2001، ص155.
- (14) - انظر: المادة (3/2/1/6) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 "المعدل النافذ" المنشور في الوقائع العراقية، العدد 2917، في 27/12/1982.
- (15) - أ.د. علي هادي عطية، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، مصدر سابق، ص157-158.
- (16) - ضياء محمود ناجي الزعبي، تكافؤ الفرص التعليمية بين التربية الإسلامية والفلسفات التربوية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة اليرموك، الاردن، 2015، ص15-16، نقلا عن: محسن خضر، من فجوات العدالة في التعليم، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، ط1، 2006، ص16.
- (17) - ابراهيم الدسوقي ابو الليل، تعويض تفويت الفرصة، بحث منشور في مجلة الحقوق الكويتية، المجلد (10)، العدد (2)، 1986، ص111.

- (18) - ظلال سالم نوار دحام الجميلي، فوات الفرصة في المسؤولية الطبية المدنية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون جامعة الفلوجة، 2017، ص 12-13.
- (19) - انظر: المواد (15/ ثالثا، و2)، والأسباب الموجبة، من قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006 "المعدل" المنشور في الوقائع العراقية بالعدد 4031 في 2007/1/17.
- (20) - انظر: المادة (16) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 المنشور في الوقائع العراقية بالعدد 4031 في 2007/1/17.
- (21) - انظر: القضية رقم (62) لسنة (18)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 1997/3 /15.
- (22) - د. سعد عصفور، المبادئ الأساسية في القانون الدستوري والنظم السياسية، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1998، ص 13، 76.
- (23) - د. غالب علي الداودي، المدخل الى علم القانون، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2004، ص 17، وانظر: د. عبد الباقي البكري، زهير البشير، المدخل لدراسة القانون، دار السنهوري، بيروت، 2019، ص 39. وانظر كذلك: د. حسن كيرة، المدخل الى القانون، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2014، ص 23.
- (24) - د. غالب علي الداودي، المدخل الى علم القانون، مصدر سابق، ص 20.
- (25) - انظر: المواد (87 و88 و92 و93 /أولا / ثانيا) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.
- (26) - انظر: قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (1/ اتحادية / 2010) في 2011/5/16.
- (27) - انظر: قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (30 /اتحادية /أعلام/ 2018) في 2018 /4/9.
- (28) - انظر: قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (15 وموحداتها 16-17-18-19-20 /اتحادية / 2018) في 2018/1/29، وانظر كذلك: قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (145 /اتحادية /أعلام/ 2018) في 2018/10/9، انظر كذلك: قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (1 /اتحادية / 2020) في 2021/6/6.
- (29) - انظر: القضية رقم (4) لسنة (2)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 1972/7/1.
- (30) - انظر: القضية رقم (35) لسنة (18)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 1999/3 /6.
- (31) - انظر: القضية رقم (195) لسنة (20)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2000/1 /1.
- (32) - د. محمود علي أحمد مدني، دور القضاء الدستوري في استجلاء المفاهيم الدستورية، مصدر سابق، ص 201 و220.
- (33) - انظر: القضية رقم (226) لسنة (20)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2001 /7 /7.
- (34) - انظر: القضية رقم (19) لسنة (15)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 1995/4/8.
- (35) - هديل محمد حسن المياحي، العدول في أحكام القضاء الدستوري في العراق، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2015، ص 142 وما بعدها.
- (36) - انظر: القضية رقم (84) لسنة (35)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2016 /9/24.
- (37) - انظر: القضية رقم (112) لسنة (34)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2013/6/3.
- (38) - صلاح هاشم، العدالة والحق في التنمية، أطلس للنشر والإنتاج الإعلامي، دون ذكر مكان نشر، 2018، ص 18.

- (39) - ابراهيم العسيوي، العدالة الاجتماعية والنماذج التنموية مع الاهتمام الخاص بحالة مصر وثورتها، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، بيروت، 2014، ص107-110.
- (40) - انظر: القضية رقم (45) لسنة (27)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2008/12/14.
- (41) - أنظر: القضية رقم (105) لسنة (35)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2019/5/4.
- (42) - انظر: القضية رقم (62) لسنة (18)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 1997/3/15.
- (43) - انظر: المادة (13) من دستور جمهورية العراق 2005 إذ نصت على انه " يعد هذا الدستور القانون الأسمى والأعلى في العراق ... "، وانظر كذلك المادة (94) من دستور الجمهورية المصرية 2014 المعدل إذ نصت على ان " سيادة القانون أساس الحكم في الدولة ...".
- (44) - د. عبد الحميد متولي، الوسيط في القانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1956، ص532.
- (45) - د. منذر الشاوي، القانون الدستوري نظرية الدولة، منشورات مركز البحوث القانونية، بغداد، 1981، ص12.
- (46) - د. عبد الغني بسيوني، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، مطابع السعدني، بدون مكان نشر، 2004، 96.
- (47) - د. محمد كامل ليلة، النظم السياسية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1961، ص111، وانظر كذلك : د. طعمة الجرف، موجز في القانون الدستوري، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، 1964، ص127.
- (48) - د. احمد كمال أبو المجد، الرقابة على دستورية القوانين في الولايات المتحدة الأمريكية والإقليم المصري، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1960، ص27.
- (49) - د. حسن مصطفى البحري، القانون الدستوري، ط2، بدون دار ومكان نشر، 2013، ص261.
- (50) - د. سامي جمال الدين، القانون الدستوري والشرعية الدستورية، ط2، منشأة المعارف الإسكندرية، 2005، ص124.
- (51) - د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، دار الكتب والوثائق القومية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012، ص254.
- (52) - عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية قسم العلوم الاقتصادية، جامعة ابو بكر بلقايد، الجزائر، 2016، ص15، نقلا عن : يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، دار الجامعة ، الإسكندرية، 2001، ص19.
- (53) - القضية بالرقم (152) لسنة (18)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 2012/10/14.
- (54) - أ.د.علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دراسة قانونية مقارنة، دون ذكر مكان نشر، 2016، ص14.
- (55) - د.حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2017، ص92-93.
- (56) - القضية بالرقم (58) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1997/11/15.
- (57) - القضية بالرقم (229) لسنة (29)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 10 2013/5/.
- (58) - القضية بالرقم (232) لسنة (26)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 2007/4/5.

- (59) - أ.د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دراسة قانونية مقارنة، مصدر سابق، 2016، ص 13-14.
- (60) - أنظر: المادة (1) من قانون فرض ضريبة على أجور ومرتبات العاملين خارج مصر رقم (208) لسنة 1994 المنشور في الجريدة الرسمية في 18 حزيران لسنة 1994 العدد 24 مكرر.
- (61) - أنظر: المادة (8) من قانون الهجرة ورعاية المصريين في الخارج الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1983.
- (62) - أنظر: المادة (8) من دستور جمهورية مصر العربية لعام 2014.
- (63) - أنظر: حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، مصدر سابق، ص 200، د. عبد العال الصكبان، المالية العامة، ط2، الجزء الأول، مطبعة الرشاد، بغداد، 1966، ص 163.
- (64) - القضية بالرقم (226) لسنة (21)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1998/7/1.
- (65) - أنظر: المادة (35) من دستور جمهورية مصر العربية لعام 2014.
- (66) - د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 318.
- (67) - أنظر: المادة (54) من دستور جمهورية مصر العربية لعام 2014.
- (68) - د. معوض السيد محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014، ص 278.
- (69) - قانون ضريبة العرصات العراقي 62 لسنة 1962.
- (70) - أنظر: الأسباب الموجبة لقانون ضريبة العرصات العراقي 62 لسنة 1962.
- (71) - القضية بالرقم (36) لسنة (9)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1987/12/22.
- (72) - أ.د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص 104.
- (73) - علي عبد الهادي حميد حطيحط، محل فرض ضريبة العرصات في ظل الاتجاهات الدستورية الحديثة، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون جامعة ذي قار، 2020، ص 46-50.
- (74) - القضية بالرقم (31) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1999/1/2.
- (75) - د. رمضان صديق، بعض النصوص الضريبية المشتبه في دستورتها على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، بحث مقدم الى المؤتمر لضريبي السادس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، 2010، ص 11.
- (76) - أنظر: المواد (35، 38) من دستور جمهورية مصر العربية لعام 2014.
- (77) - القضية بالرقم (9) لسنة (17)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1996/9/7.
- (78) - المادة (ثالثا/2) من قانون ضريبة العرصات العراقي 62 لسنة 1962.
- (79) - القضية بالرقم (5) لسنة (10)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1993/6/19.
- (80) - د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مصدر سابق، ص 198.
- (81) - د. محمد علي عبد الرضا عفلوك، الأساس القانوني للعقوبات الإدارية، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، كربلاء، السنة السابعة، العدد الثالث، 2015، ص 14.
- (82) - فارس حامد عبد الكريم العجرش، فكرة المعيار القانوني وتطبيقاتها في القانون- دراسة مقارنة، رسالة ماجستير في القانون الخاص مقدمة الى كلية القانون جامعة بغداد، 2001، ص 20.
- (83) - أ.د. علي هادي عطية الهلالي، النظرية العامة في تفسير الدستور واتجاهات المحكمة الاتحادية العليا في تفسير الدستور العراقي، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ط1، 2011، ص 150-152.

- (84) - د. أحسان المفرجي وآخرين، النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق، مكتبة السنهوري، بغداد، 2012، ص 240-241.
- (85) - د. رمزي طه الشاعر، النظرية العامة للقانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، ط5، 2005، ص 247.
- (86) - أنظر: مقدمة دستور جمهورية العراق لعام 2005، المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (4012) في 2005/12/28.
- (87) - أنظر: مقدمة دستور جمهورية مصر العربية لعام 2012 (الملغى).
- (88) - أنظر: دستور المملكة المغربية لعام 2011، المنشور في الجريدة الرسمية النشرة العامة، بالعدد (5964) في 2011/7/30، إذ نص في مقدمته "تصدير" على مبدأ تكافؤ الفرص وأوضح بأنه إحدى مرتكزاته الأساسية بقوله إن الدستور يهدف إلى "إرساء دعائم مجتمع متضامن، يتمتع فيه الجميع بالأمن والحرية والكرامة والمساواة، وتكافؤ الفرص، والعدالة الاجتماعية، ومقومات العيش الكريم، في نطاق التلازم بين حقوق وواجبات المواطنة".
- (89) - أنظر: دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012، الذي تبنى مبدأ تكافؤ الفرص في مقدمته دستوره إذ نص على أن "تكافؤ الفرص والمواطنة وسيادة القانون، يكون فيها المجتمع والمواطن هدفاً وغاية يُكرس من أجلهما كل جهد وطني، ويُعد الحفاظ على كرامتهما مؤشراً لحضارة الوطن وهيبة الدولة".
- (90) - أ.د. علي هادي عطية الهلالي، النظرية العامة في تفسير الدستور واتجاهات المحكمة الاتحادية العليا في تفسير الدستور العراقي، مصدر سابق، ص 99، إذ يرى أستاذنا الدكتور ان النص الدستوري ممكن ان يأتي به المشرع الدستوري مطلقا ليستوعب كل ما يمكن ان يندرج ضمنه، وحتى لا يتم إفراغ ذلك الحق أو المبدأ من محتواه .
- (91) - اود ان اذكر لمححة تاريخية عن النص على ذلك المبدأ بشكل صريح في الدساتير العراقية فقد نص عليه لأول مرة في الدستور المؤقت للجمهورية العراقية لعام 1963، إذ نص في الباب الثاني (المقومات الأساسية للمجتمع) في المادة (6) منه "تضمن الدولة تكافؤ الفرص لجميع العراقيين"، وكذلك في دستور الجمهورية العراقية المؤقت لعام 1964، في الباب الأول (الدولة) المادة (6) منه "تضمن الدولة تكافؤ الفرص لجميع العراقيين" وكذلك في دستور الجمهورية العراقية المؤقت لعام 1968، إذ نص عليه في الديباجة "وإيجاد تكافؤ الفرص للمواطنين"، وفي الباب الثاني (المقومات الأساسية للمجتمع) في المادة (10) منه "تضمن الدولة تكافؤ الفرص لجميع العراقيين" وكذلك في وكذلك في دستور جمهورية العراق المؤقت لعام 1970، إذ نص عليه في الباب الثالث (الحقوق والواجبات الأساسية) في المادة (19/ب) منه "تكافؤ الفرص لجميع العراقيين مضمون في حدود القانون"، أنظر: جمهورية العراق، مجلس القضاء الاعلى العراقي المتاح على الموقع الإلكتروني التالي: <https://www.hjc.iq/destor>.
- (92) - أنظر: المادة (24) من دستور جمهورية اليمن لعام 2015 إذ نصت ان "تكفل الدولة تكافؤ الفرص لجميع المواطنين سياسيا واقتصاديا واجتماعيا وثقافيا وتصدر القوانين لتحقيق ذلك".
- (93) - المادة (16) من دستور جمهورية العراق 2005 .
- (94) - أنظر: المواد (2/أولا/ج) و (13/أولا وثانيا) و (126/ثانيا) من دستور جمهورية العراق لعام 2005.
- (95) - د. فاضل صالح السامرائي، معاني النحو، شركة عاتك لصناعة الكتب، القاهرة، من دون ذكر سنة نشر، ص 15.
- (96) - د. حافظ علوان حمادي الدليمي، حقوق الإنسان، دار السنهوري القانونية والعلوم السياسية، بغداد، 2018، ص 13 و 16.

- (97) - عرف الحق باته "الرابطة القانونية التي بمقتضاها يخول القانون شخصا من الأشخاص على سبيل الأفراد أو الاستئثار أو التسلط على شيء أو اقتضاء أداء معين من شخص الى اخر"، انظر: د. حسن كيرة، مدخل الى القانون، مصدر سابق، ص441.
- (98) - أ.د. علي هادي عطية الهلالي، النظرية العامة في تفسير الدستور واتجاهات المحكمة الاتحادية العليا في تفسير الدستور العراقي، مصدر سابق، ص119-120.
- (99) - الشيخ فاضل الصفار، المهذب في أصول الفقه تطبيق القواعد الأصولية على الشريعة والقانون، مؤسسة الفكر الإسلامي، بيروت، 2014، ص209، وأنظر: أ.د. اياد مطشر صيهود، المنهج القانوني في أصول الفقه الإسلامي المقارن، دار السنهوري للطباعة والنشر، بيروت، 2016، ص120.
- (100) - من وجهة نظر تاريخية للنص على ذلك المبدأ في الدساتير المصرية فقد كان أول دستور لجمهورية مصر العربية لسنة 1956، اذ نص في المادة (6) منه "تكفل الدولة الحرية والأمن والطمأنينة وتكافؤ الفرص لجميع المصريين"، وكذلك في دستور جمهورية مصر العربية لسنة 1971، اذ نص في المادة (8) منه "تكفل الدولة تكافؤ الفرص لجميع المواطنين"، دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2012، اذ نص في المادة (9) منه "تلتزم الدولة بتوفير الأمن والطمأنينة وتكافؤ الفرص لجميع المواطنين دون تمييز"، انظر: شحاته ابو زيد شحاته ذياب، مبدا المساواة في الدساتير العربية، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 2002، ص104.
- (101) - أنظر: المادة (9) من دستور جمهورية مصر العربية لعام 2014 المعدل، وأنظر: المادة (35) دستور المملكة المغربية لعام 2011، اذ نصت على ان "تسهر الدولة على ضمان تكافؤ الفرص للجميع، والرعاية الخاصة للفئات الاجتماعية الأقل حظاً".
- (102) - احمد الهاشمي، جواهر البلاغة في المعاني والبيان البديع، ضبط وتحقيق الدكتور يوسف الصميلي، المكتبة المصرية، صيدا- بيروت، دون ذكر سنة نشر، ص66.
- (103) - دومنيك شنابر و كريستيان باشولبييه، ما المواطنة؟، ترجمة سونيا محمود نجا، المركز القومي للترجمة، 2016، ص22.
- (104) - أ.د. حميد حنون خالد، حقوق الإنسان، مكتبة السنهوري، بيروت، 2015، ص125.
- (105) - انظر: دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لعام 1996 المعدل عام 2020 المنشور في الجريدة الرسمية الجزائرية ذو العدد 82، بتاريخ 2020/12/30، لم ينص على مبدا تكافؤ الفرص، بينما صادقت الجمهورية الجزائرية بموجب مرسومها الرئاسي المرقم (09-188) في 2009/5/12 على اتفاقية حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة المعتمدة من طرف الجمعية العامة للأمم المتحدة في 2006/12/13، التي تسمو على القانون بموجب المادة (154) من ذات الدستور لإدماج الاتفاقيات الدولية ضمن النظام القانوني الجزائري، اذ نصت على مبدا تكافؤ الفرص لذوي الإعاقة في المواد (24 و26) من الاتفاقية أعلاه.
- (106) - انظر: القضية بالرقم (37) لسنة (9)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1990/ 5/19.
- (107) - أنظر: المادة (39/أ) من دستور جمهورية الهند لعام 1949 شاملا تعديلاته لغاية عام 2016 اذ نصت ان " تضمن الدولة تفعيل النظام القانوني لتعزيز العدالة، على أساس تكافؤ الفرص... من خلال تشريعات أو خطط أو بأي طريقة أخرى، لضمان أنه لا يتم حرمان أي مواطن من فرص توفير العدالة بسبب عدم القدرات الاقتصادية أو نحوها".

- (108) - أنظر: المادة (2/1/3) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، للمزيد من التفاصيل وأنظر: أ.د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، ط2، بدون مكان نشر، 2016، ص 17-21.
- (109) - أ.د. علي هادي عطية الهلالي، النظرية العامة في تفسير الدستور واتجاهات المحكمة الاتحادية العليا في تفسير الدستور العراقي، مصدر سابق، ص 121-126.
- (110) - وردة لفظ (المواطنين) في (26) مادة من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المعدل، في المواد (4 و8 و9 و14 و18 و25 و53 و59 و63 و67 و68 و71 و73 و74 و75 و79 و81 و99 و124 و167 و206 و237)، وكررت مرتين في المواد (57 و78)، ووردة لفظ (المواطن) في (16) مادة من ذات الدستور، انظر المواد (12 و17 و18 و19 و44 و45 و48 و62 و68 و79 و92 و138 و142)، وكرر ثلاث مرات في المواد (87).
- (111) - انظر المادة (6) من دستور جمهورية مصر العربية لعام 2014 المعدل.
- (112) - د. عباس محمد عباس، المركز القانوني للأجانب في دول الخليج العربي (دراسة مقارنة)، شركة أي-كتب، لندن، 2017، ص 31-32.
- (113) - انظر المواد (1 و2 و3) من قانون الجنسية المصري رقم (26) لسنة 1975 المعدل.
- (114) - د. قيس حسن عواد، مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، بحث منشور في مجلة دراسات إقليمية، المجلد 6، العدد 13، 2009، ص 247.
- (115) - أنظر: المادة (1/36) من دستور الاتحاد الكندي عام 1982 شاملا تعديلاته لغاية عام 2011، إذ نص على التزام الحكومة بان " توفير فرص متساوية لرفاهية الكنديين، وتوسيع التطور الاقتصادي لتقليل التباين في الفرص،.. " .
- (116) - أنظر: المادة (107) من دستور جمهورية باراغواي الصادر عام 1992 شاملا تعديلاته لغاية عام 2011، فكان له الدور الكبير في حق تأسيس المشاريع والسوق التنافسية إذ نص على أن "الجميع الأشخاص الحق في الانخراط في أي نشاط اقتصادي مشروع من اختيارهم، في إطار نظام يضمن تكافؤ الفرص".
- (117) - د. سرور طالب، عالمية حقوق الإنسان والخصوصية العربية الإسلامية، مجلة الجنان لحقوق الإنسان، تصدر عن قسم حقوق الإنسان في جامعة الجنان، طرابلس- لبنان، العدد (3)، حزيران/ 2012، ص 13. المصدر متاح على الرابط الإلكتروني التالي :
- <http://archive.jinan.edu.lb/main/pdf/jhrm3.pdf>، تاريخ اخر زيارة: 2021/3/20.
- (118) - د. عاندة علي عيسى، الاتجاهات الحديثة للسياسة الضريبية في ظل العولمة دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2020، ص 289، وانظر: د. عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2015، ص 94.
- (119) - د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2008، ص 291.
- (120) - United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries, New York, Last amendments in, 2021. The source is available at the following website: https://digitallibrary.un.org/record/448411/files/ST_ESA_PAD_SER.E_21-AR.pdf.
- (121) - Donald. R. Whittaker: An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy, The

North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation, Volume 8, No 1, New York, 1982,p 39-40. The source is available at the following website:

<http://scholarship.law.unc.edu/ncilj/vol8/iss1/4>.

(122) - نجمة محمد علي الاطرشي، الازدواج الضريبي في الضريبة على الدخل وطرق تجنبه (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير قدمت الى كلية القانون جامعة طرابلس، 2013، ص 68.

(123) - Ibid: para.13, p.vii and 61 .

(124) - ارتأى فريق خبراء أعداد الاتفاقية النموذجية على أدرج حكم ينص على (فرض ضريبة على أرباح فروع الشركات) في الاتفاقية "وان يدرج ضمن الشروح وليس في صلب النص لأنها لا تقوم إلا في عدد قليل من البلدان على الرغم من ان البلدان النامية لم تبدي عموماً أي اعتراض على مبدأ ضريبة أرباح فروع الشركات حتى وان كانت لا تفرض تلك الضريبة وذكر عضو من بلد متقدم النمو أنها تتنافى سياسة بلده المتمثلة بفرض الضريبة على أرباح المؤسسات مرة واحدة"

- Ibid: Para. 24 and 25, of the Commentary on Art 10, p. 328.

(125) - See: Art(5) of the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries, Optic, p 11.

التي بينت ان مصطلح المنشأة الدائمة يشمل كل من (مقر الإدارة، فرع، مكتب، مصنع ورشة، منجم، بئر نطف أو غاز، او مقلع حجارة أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية....).

(126) - انظر المادة (203/7) من اتفاقية إنهاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ومنع التهرب من الضرائب وتجنبها بين حكومة المملكة الاردنية الهاشمية وحكومة جمهورية سنغافورة ، الموقعة بتاريخ 2021/7/14، المصدر متاح على الرابط الإلكتروني التالي : <https://www.istd.gov.jo>

(127) - انظر المادة (3/7) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل ورأس المال بين حكومتي جمهورية مصر العربية وجورجيا، الموقعة في تبليسي بتاريخ 2010/5/25، المصدر متاح على الرابط الإلكتروني التالي : <https://manshurat.org/node/7848>.

(128) - انظر المادة (203/8) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة، الموقعة في

2017/10/3، ص11، المنشورة في جريدة الوقائع العراقية بالعدد(4555) بتاريخ 2019/9/16.

(129) - انظر المادة (3/7) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، الموقعة في القاهرة 1997/12/3، أنظر: أ.د.

عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، دون ذكر سنة، ص86.

(130) - انظر المادة (3/7) من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل ورأس المال بين حكومتي جمهورية مصر العربية وجورجيا، مصدر سابق.

(131) - United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries, Optic, Para.27, of the Commentary on Art 10, p. 329.

- (132) - انظر المادة (7/ الفقرة 6) من اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل ومنع التهرب والغش الضريبي بين اليابان والمملكة المغربية، الموقعة في الرباط في 2020/1/8 المصدر متاح على الرابط الإلكتروني التالي : <https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/100008241.pdf>.
- (133) - د. وجدي ثابت غابريال، مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة كأساس للمسؤولية الإدارية (دراسة مقارنة)، منشأة المعارف، بدون طبعة، الإسكندرية، 2011، ص 23، 24.
- (134) - شحاته ابو زيد شحاته ذياب، مبدأ المساواة في الدساتير العربية، مصدر سابق، ص 31.
- (135) - مصطفى فهمي أبو زيد، في الحرية والاشتراكية والوحدة، دار المعارف، الإسكندرية، 2005، ص 290.
- (136) - محمد سعيد سعد الله بخيت، مبدأ تكافؤ الفرص في مجال الوظيفة العمومية (دراسة مقارنة) بالشرعية الإسلامية، أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة أسيوط كلية الحقوق قسم القانون العام، 2009، ص 47.
- (137) - أ. د. حميد حنون خالد، حقوق الإنسان، مكتبة السنهوري، ط 1، بيروت، 2015، ص 116.
- (138) - مراد دياتي، حرية - مساواة - اندماج اجتماعي نظرية العدالة في النموذج الليبرالي المستدام، مصدر سابق، ص 95.
- (139) - د. محمود على احمد مدني، دور القضاء الدستوري في استجلاء المفاهيم الدستورية، مصدر سابق، ص 214.
- (140) - انظر: القضية بالرقم (108) لسنة (18)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 1/ 1997/9.
- (141) - د. عبد المجيد ابراهيم سليم، السلطة التقديرية للمشرع، مصدر سابق، ص 548.
- (142) - انظر: القضية بالرقم (16) لسنة (18)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في 3/ 1997/3.
- (143) - د. منذر الشاوي، فلسفة الدولة، مصدر سابق، ص 524.
- (144) - د. سامي جمال الدين، القانون الدستوري والشرعية الدستورية، مصدر سابق، ص 24.
- (145) - انظر: المادة (16) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.
- (146) - انظر: قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (89/ اتحادية / 2019) في 2019/10/28.
- (147) - انظر: المادة (904) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المعدل.
- (148) - القضية رقم (162) لسنة (27)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2018/4/7.
- (149) - القضية رقم (214) لسنة (32)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2016/10/1.
- (150) - أ.د. سمير داود سلمان، الانحراف بالفكرة الدستورية، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ط 1، 2019، ص 24 وما بعدها.
- (151) - د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1984، ص 8.
- (152) - د. عادل احمد حشيش، أصول المالية العامة دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 1984، ص 18.
- (153) - أ.د. خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2016، ص 97 و 98، وانظر كذلك: د. عادل احمد حشيش، أصول المالية العامة دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، مصدر سابق، ص 48 وما بعدها.
- (154) - د. أمال السنوسي، الخصخصة وأثرها الاقتصادية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2015، ص 38-43.
- (155) - خالد ناجي سلمان الشجيري، دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار في مشاريع الطاقة المتجددة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق الجامعة الإسلامية في لبنان، 2017، ص 20-26.
- (156) - للمزيد من الاطلاع حول مفهوم مبدأ تكافؤ الفرص وفهم المحكمة الدستورية العليا المصرية له راجع قرارات المحكمة في القضايا التالية:

- القضية رقم (15) لسنة (37)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 3/1/2015.
- القضية رقم (123) لسنة (31)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 4/2/2016.
- القضية رقم (189) لسنة (20)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 9/9/2000
- (157) - المادة (80) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل النافذ، اذ نصت في احدى فقراتها على ان "يكون المتنازل والمتنازل إليه مسنولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل".
- (158) - القضية رقم (111) لسنة (29)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 7/4/2020.
- (159) - القضية رقم (131) لسنة (21)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 7/1/2007.
- (160) - انظر: المادة (12) من قانون ضريبة الدمغة المصري رقم (111) لسنة 1980 المعدل النافذ، نصت على انه "لا تسري الضريبة على المعاملات التي تجرى بين الجهات الحكومية أو بينها وبين شخص معفى من الضريبة. وإذا كان التعامل بين جهة حكومية وشخص غير معفى من الضريبة، فيتحمل هذا الشخص كامل الضريبة المستحقة على التعامل".
- (161) - د. عبد المولى محمد مرسي، الوسيط في النظام الضريبي المصري، الوسيط في النظام الضريبي المصري، ج2، شركة ياس للطباعة، القاهرة، 2015، ص419-421.
- (162) - نافع اسعد سلمان الطيار، انقضاء الالتزام بدين الضريبة، دراسة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير تقدم بها الى كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2003، ص134.
- (163) - د. رمضان صديق، ضريبة الدمغة في القانون المصري والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 2019، ص84.
- (164) - القضية رقم (165) لسنة (28)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 3/2/2008 نص " إذ أن هذا المبدأ لا يثور إعماله إلا عند التزاحم على الفرص التي تتعهد الدولة بتقديمها، ومؤدى إعمال الحماية المقررة لهذا المبدأ في نطاق تطبيق النص المطعون فيه يكون منتهياً، إذ لا صلة له بفرص يجرى التزاحم عليها".
- (165) - القضية رقم (121) لسنة (18)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 10/29/1996.
- (166) - القضية رقم (125) لسنة (18)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 12/11/2005.
- (167) - انظر المادة (83) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981 الملغى، نشر بالجريدة الرسمية بالعدد (37) تابع في 1981/9/10.
- (168) - القضية رقم (52) لسنة (27)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 3/3/2013، اذ نصت " أن هذا المبدأ لا يثور إعماله إلا عند التزاحم على الفرص التي تتعهد الدولة بتقديمها".
- (169) - انظر: قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (213/ اتحادية / 2021) في 2022/2/9.
- (170) - د. احمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، القاهرة، 2000، ص121-120.
- (171) - د. حسن كيرة، المدخل الى القانون، مصدر سابق، ص352.



- (172) - د. عبد الغني بسيوني عبد الله، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، مصدر سابق، ص335.
- (173) - د. عباس فرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، دون ذكر سنة نشر، ص139.
- (174) - محمد ابراهيم حسن علي، مبدأ المساواة في تقلد الوظائف العامة، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1985، ص41.
- (175) - د. وجدي ثابت غبريال، مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، مصدر سابق، ص22-23.
- (176) - القضية رقم (30) لسنة (16)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 1996/4/6.
- (177) - القضية رقم (15) لسنة (37)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2015/3/1.
- (178) - القضية رقم (48) لسنة (35)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2016/9/24، إذ نصت على أن " المساواة التي يوجبها إعمال مبدأ تكافؤ الفرص .. تتحقق بتوافر شرطي العموم والتجريد في التشريعات المنظمة للحقوق، ولكنها ليست مساواة حسابية، ذلك أن المشرع يملك، بسلطته التقديرية ولمقتضيات الصالح العام، وضع شروط تحدد بها المراكز القانونية التي يتساوى بها الأفراد أمام القانون، بحيث إذا توافرت هذه الشروط في طائفة من الأفراد، وجب إعمال المساواة بينهم لتمثيل ظروفهم ومراكزهم القانونية. وإذا اختلفت هذه الظروف، بأن توافرت الشروط في البعض دون البعض الآخر، انتفى مناطق التسوية بينهم، وكان لمن توافرت فيهم الشروط - دون سواهم - أن يمارسوا الحقوق التي كفلها المشرع لهم".
- (179) - انظر: المادة (1) من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم (26) لسنة 1962 المعدل النافذ، التي أعطت شروط العرصة الواجب فرض الضريبة عليها بتعريفها للعرصة هي الأرض " الواقعة ضمن حدود أمانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظات والأقضية والنواحي سواء كانت مملوكة أو موقوفة أو مفوضة بالتسجيل العقاري أو ممنوحة باللزمة وذلك إذا لم يكن مشيد عليها بناء صالح لأغراض السكن أو لأي غرض من أغراض الاستثمار أو لم تكن مستغلة استغلالاً اقتصادياً بموجب التعليمات الصادرة وفق القانون".
- (180) - انظر: المادة (4) من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم (26) لسنة 1962 المعدل النافذ.
- (181) - القضية رقم (276) لسنة (24)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2005/3/13.
- (182) - القضية رقم (37) لسنة (9)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 1990 /5/19، إذ نصت على أن " مبدأ تكافؤ الفرص الذي كفلته الدولة لجميع المواطنين ممن تتمثل مراكزهم القانونية وبوجه عام ألا يتعارض التنظيم التشريعي لتلك الحقوق مع أي نص في الدستور بحيث يأتي التنظيم مطابقاً للدستور في عموم قواعده وأحكامه".
- (183) - القضية رقم (66) لسنة (35)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2016 /2/6، إذ نصت على أن " من الجائز بالتالي أن تغاير السلطة التشريعية - في ذلك التنظيم الذي يقيم تقسيماً تشريعياً ترتبط فيه النصوص القانونية التي يضمها، بالأغراض المشروعة التي يتوخاها، فإذا قام الدليل على انفصال هذه النصوص عن أهدافها، كان التمييز انفلاتاً لا تبصر فيه، كذلك الأمر إذا كان اتصال الوسائل بالمقاصد واهياً؛ إذ يعتبر التمييز عندئذ مستنداً إلى وقائع يتعذر أن يُحْمَل عليها، فلا يكون مشروعاً دستورياً".
- (184) - القضية رقم (23) لسنة (12)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 1993/1/2، إذ نصت على أنه " لا يجوز بحال أن يميز قانون الضريبة - في غاياته أو آثاره - بين المخاطبين بالضريبة على غير اسس موضوعية وإلا كان هذا التمييز تحكيمياً منهياً عنه".



- (185) - القضية رقم (163) لسنة (20)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2000/8/4، إذ نصت على " إن الفرص التي كفلها الدستور ... مناطها تلك العلاقة المنطقية التي تربطها بأهدافها فلا تنفصل عنها، ولا يجوز بالتالي حجبها عن يستحقها، ولا إنكارها لا اعتبار لا يتعلق بطبيعتها، ولا بمتطلباتها".
- (186) - انظر: المادة (28/ أولاً) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، وانظر كذلك: المادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المعدل، يقابلها: المادة (119) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 1971 الملغي، وانظر كذلك: القضية رقم (113) لسنة (28)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2011/11/13.
- (187) - انظر: المادة (28/ ثانياً) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، وانظر كذلك: المادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المعدل، يقابلها: المادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 1971 الملغي، وانظر كذلك: القضية رقم (332) لسنة (23)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2005/5/8.
- (188) - انظر: المادة (19/ تاسعاً و129) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، وانظر كذلك: المادة (225) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المعدل، يقابلها: المادة (176 و188) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 1971 الملغي، وانظر كذلك: القضية رقم (232) لسنة (29)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2007/4/15.
- (189) - انظر: المادة (14) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، وانظر كذلك: المادة (53) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المعدل، يقابلها: المادة (40) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 1971 الملغي، وانظر كذلك: القضية رقم (109) لسنة (27)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2007/6/10.
- (190) - انظر: المادة (28/ أولاً) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، وانظر كذلك: المادة (38) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 2014 المعدل، يقابلها: المادة (61 و119 و121) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة 1971 الملغي، وانظر كذلك: القضية رقم (9) لسنة (28)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2007/11/4.
- (191) - د. حسن كيرة، المدخل الى القانون، مصدر سابق، ص163.
- (192) - د. محمد ماهر ابو العينين، الانحراف التشريعي والرقابة على دستوريته، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، 2013، ص309.
- (193) - د. عبد المجيد إبراهيم سليم، السلطة التقديرية للمشرع، مصدر سابق، ص696.
- (194) - انظر: المادة (19/ تاسعاً) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، إذ نصت على انه " ليس للقوانين أثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم".
- (195) - أ.د. علي هادي عطية، الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة دراسة قانونية مقارنة، مصدر سابق، ص108-109.
- (196) - انظر: المادة (28/ أولاً) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005، إذ نصت على انه " لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى، ولا يعفى منها إلا بقانون".
- (197) - د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، مصدر سابق، ص162.

- (198) - أ.د. علي هادي عطية، الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة دراسة قانونية مقارنة، مصدر سابق، ص104.
- (199) - أ.د. علي هادي عطية، الاتجاهات الحديثة في الضرائب المباشرة دراسة قانونية مقارنة، مصدر نفسه، ص108-109.
- (200) - انظر: المادة (4)، والأسباب الموجبة، من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم (26) لسنة 1962 المعدل النافذ.
- (201) - انظر: المادة (5) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (91) لسنة 2005.
- (202) - القضية رقم (229) لسنة (29)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2013/6/12.
- (203) - انظر: المادة (2) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (91) لسنة 2005، التي أحالته النظر بالطعون أمام جهات الطعن على اختلاف درجاتها الى المواد (157-163) قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (157) لسنة 1981 الملغى لغاية 2005/12/31، وبعدها حسب القانون الجديد.
- (204) - انظر: القضية رقم (229) لسنة (29)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2013/6/12.
- (205) - انظر: القضية رقم (123) لسنة (31)، قضائية، المحكمة الدستورية العليا المصرية، دستورية، في جلسة 2016/4/2.
- (206) - د. هاشم الجعفري، 'بادئ المالية العامة والتشريع المالي'، مطبعة سلمان الأعظمي، ب.غداد، 1968، ص252 و253.
- (207) - د. يحيى الجمل، 'لقضاء الدستوري في مصر'، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص207.

References:

أولاً: الكتب والمراجع القانونية:

1. ابراهيم العسيوي، العدالة الاجتماعية والنماذج التنموية مع الاهتمام الخاص بحالة مصر وثورتها، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، بيروت، 2014.
2. د. أحسان المفرجي وآخرين، النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق، مكتبة السنهوري، بغداد، 2012.
3. احمد الهاشمي، جواهر البلاغة في المعاني والبيان البديع، ضبط وتحقيق الدكتور يوسف الصميلي، المكتبة المصرية، صيدا- بيروت، دون ذكر سنة نشر.
4. د. احمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، القاهرة، ط2، 2000.
5. د. احمد كمال أبو المجد، الرقابة على دستورية القوانين في الولايات المتحدة الأمريكية والإقليم المصري، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1960.
6. د. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، دار الكتب والوثائق القومية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2012.

7. أمارتيا سن، فكرة العدالة، ترجمة مازن جندلي، مطابع الدار العربية للعلوم ناشرون- بالاشتراك مع مؤسسة محمد بن راشد آل مكتوم، بيروت، ط1، 2010.
8. د. أمال السنوسي، الخصخصة وأثرها الاقتصادية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2015.
9. أ.د. اياد مطشر صيهود، المنهج القانوني في أصول الفقه الإسلامي المقارن، دار السنهوري للطباعة والنشر، بيروت، 2016.
10. جون رولز، نظرية في العدالة، ترجمة د. ليلي لطويل، مطابع وزارة الثقافة، الهيئة العامة السورية للكتاب، دمشق، 2011.
11. د. حافظ علوان حمادي الدليمي، حقوق الإنسان، دار السنهوري القانونية والعلوم السياسية، بغداد، 2018.
12. د. حسن كيرة، المدخل الى القانون، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2014.
13. د. حسن مصطفى البحري، القانون الدستوري، ط2، بدون دار ومكان نشر، 2013.
14. د. حسين خلاف، الأحكام العامة في الضرائب، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.
15. د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2017.
16. أ.د. حميد حنون خالد، حقوق الإنسان، مكتبة السنهوري، ط1، بيروت، 2015.
17. أ.د. خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2016.
18. دومنيك شناير وكريستيان باشوليه، ما المواطنة؟، ترجمة سونيا محمود نجا، المركز القومي للترجمة، 2016.
19. د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
20. د. رمزي طه الشاعر، النظرية العامة للقانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
21. د. رمضان صديق، ضريبة الدمغة في القانون المصري والمقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 2019.
22. د. سامي جمال الدين، القانون الدستوري والشرعية الدستورية، مؤسسة حورس الدولية، القاهرة، ط3، 2015.
23. د. سعد عصفور، المبادئ الأساسية في القانون الدستوري والنظم السياسية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1998.
24. سلوى الحمروني، دليل القاضي الدستوري، المؤسسة الدولية للديمقراطيات الانتخابية، دون مكان نشر، 2021.
25. أ.د. سمير داود سلمان، الانحراف بالفكرة الدستورية، مكتبة القانون المقارن، بغداد، ط1، 2019.
26. د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2008.

27. الشيخ فاضل الصفار، المذهب في أصول الفقه تطبيق القواعد الأصولية على الشريعة والقانون، مؤسسة الفكر الإسلامي، بيروت، 2014.
28. صلاح هاشم، العدالة والحق في التنمية، أطلس للنشر والإنتاج الإعلامي، دون ذكر مكان نشر، 2018.
29. د. طعمة الجرف، موجز في القانون الدستوري، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، 1964.
30. د. عادل احمد حشيش، أصول المالية العامة دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 1984.
31. د. عائدة علي عيسى، الاتجاهات الحديثة للسياسة الضريبية في ظل العولمة دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2020.
32. د. عباس فرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، دون ذكر سنة نشر.
33. د. عباس محمد عباس، المركز القانوني للأجانب في دول الخليج العربي (دراسة مقارنة)، شركة أي-كتب، لندن، 2017.
34. د. عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2015.
35. د. عبد الباقي البكري، زهير البشير، المدخل لدراسة القانون، دار السنهوري، بيروت، 2019.
36. د. عبد الحميد متولي، الوسيط في القانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1956.
37. د. عبد العال الصكبان، المالية العامة، ط2، الجزء الأول، مطبعة الرشاد، بغداد، 1966.
38. د. عبد الغني بسيوني عبد الله، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، مطابع السعدني، دون ذكر مكان نشر، 2004.
39. أ.د. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهريب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، دون ذكر سنة نشر.
40. د. عبد المجيد ابراهيم سليم، السلطة التقديرية للمشرع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ط1، 2010.
41. د. عبد المولى محمد مرسي، الوسيط في النظام الضريبي المصري، ج2، شركة ياس للطباعة، القاهرة، ط1، 2015.
42. عزمي بشارة وآخرون، كتاب ما العدالة؟، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، بيروت، ط1، 2014.
43. أ.د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دراسة قانونية مقارنة، دون ذكر مكان نشر، 2016.

- أ.د. علي هادي عطية، النظرية العامة في تفسير الدستور واتجاهات المحكمة الاتحادية العليا في تفسير الدستور العراقي، مكتبة السنهوري، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ط1، 2011.
44. د. غالب علي الداودي، المدخل الى علم القانون، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2004.
45. د. فاضل صالح السامرائي، معاني النحو، شركة عاتك لصناعة الكتب، القاهرة، من دون ذكر سنة نشر.
46. د. محمد كامل ليلة، النظم السياسية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1961.
47. د. محمد ماهر ابو العينين و د. محمد عبد اللطيف، الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وإفتاء مجلس الدولة وأحكام المحكمة الدستورية العليا وأحكام محكمة النقض حتى عام 2016، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ط1، 2016.
- د. محمد ماهر ابو العينين، الانحراف التشريعي والرقابة على دستوريته، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، 2013.
48. د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
49. د. محمود علي احمد مدني، دور القضاء الدستوري في استجلاء المفاهيم الدستورية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2016.
50. مراد ديانى، حرية - مساواة - اندماج اجتماعي نظرية العدالة في النموذج الليبرالي المستدام، المركز العربي للأبحاث والدراسات السياسية، بيروت، ط1، 2014.
51. د. مصطفى فهمي أبو زيد، في الحرية والاشتراكية والوحدة، دار المعارف، الإسكندرية، 2005.
52. د. معوض السيد محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة 2014.
53. د. منذر الشاوي، القانون الدستوري نظرية الدولة، منشورات مركز البحوث القانونية، بغداد، 1981.
- د. منذر الشاوي، فلسفة القانون، دار الكتب للطباعة، مطبوعات المجمع العلمي العراقي، بغداد، 1994.
54. د. 'اشم الجعفري' مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، ب غداد، 1968.
55. د. وجدي ثابت غابريال، مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة كأساس للمسؤولية الإدارية (دراسة مقارنة)، منشأة المعارف، بدون طبعة، الإسكندرية، 2011.
56. د. 'حيي الجمل' القضاء الدستوري في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
57. د. يونس احمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1984.
58. د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2001.

ثانياً: الرسائل والأطاريح:

1. خالد ناجي سلمان الشجيري، دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار في مشاريع الطاقة المتجددة، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق الجامعة الإسلامية في لبنان، 2017.
2. شحاته ابو زيد شحاته ذياب، مبدا المساواة في الدساتير العربية، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 2002.
3. ضياء محمود ناجي الزعبي، تكافؤ الفرص التعليمية بين التربية الإسلامية والفلسفات التربوية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة اليرموك، الاردن، 2015.
4. للال سالم نوار دحام الجميلي، فوات الفرصة في المسؤولية الطبية المدنية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة الفلوجة، 2017.
5. عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية قسم العلوم الاقتصادية، جامعة ابو بكر بلقايد، الجزائر، 2016.
6. علي عبد الهادي حميد حطيحط، محل فرض ضريبة العرصات في ظل الاتجاهات الدستورية الحديثة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة ذي قار، 2020.
7. علي هادي عطية، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة بغداد، بغداد، 2001.
8. فارس حامد عبد الكريم العجرش، فكرة المعيار القانون وتطبيقاتها في القانون- دراسة مقارنة، رسالة ماجستير في القانون الخاص مقدمة الى كلية القانون – جامعة بغداد، 2001.
9. محمد ابراهيم حسن علي، مبدأ المساواة في تقلد الوظائف العامة، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1985، ص41.
10. محمد سعيد سعد الله بخيت، مبدأ تكافؤ الفرص في مجال الوظيفة العمومية (دراسة مقارنة) بالشريعة الإسلامية، أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة أسيوط كلية الحقوق قسم القانون العام، 2009.
11. مهند ضياء عبد القادر الخزرجي، الفكرة القانونية السائدة في الدساتير العراقية، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، 2000.
12. نافع اسعد سلمان الطيار، انقضاء الالتزام بدين الضريبة، دراسة في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2003.
13. نجمة محمد علي الاطرشي، الازدواج الضريبي في الضريبة على الدخل وطرق تجنبه (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة طرابلس، 2013.
14. هديل محمد حسن المياحي، العدول في أحكام القضاء الدستوري في العراق، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، 2015.

ثالثا: البحوث:

1. د. ابراهيم الدسوقي ابو الليل، تعويض تفويت الفرصة، بحث منشور في مجلة الحقوق الكويتية، المجلد (10)، العدد (2)، 1986.
2. أ.م. د. احمد عدنان عزيز وعلياء محمد طارش، العدالة في الفكر السياسي الغربي المعاصر: جون رولز كمليكا انموذجا، بحث منشور في مجلة العلوم السياسية، جامعة بغداد كلية العلوم السياسية، المجلد 2018، العدد 54، بغداد، 2018.
3. د. رمضان صديق، بعض النصوص الضريبية المشتبه في دستوريته على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، بحث مقدم الى المؤتمر لضريبي السادس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، 2010.
4. د. سرور طالبى، عالمية حقوق الإنسان والخصوصية العربية الإسلامية، مجلة الجنان لحقوق الإنسان، تصدر عن قسم حقوق الإنسان في جامعة الجنان، طرابلس- لبنان، العدد(3)، حزيران/ 2012.
5. د. قيس حسن عواد، مبدأ المواطنة في التشريع الضريبي، بحث منشور في مجلة دراسات إقليمية، المجلد 6، العدد 13، 2009.
6. د. محمد علي عبد الرضا عفلوك، الأساس القانوني للعقوبات الإدارية، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق، كربلاء، السنة السابعة، العدد الثالث، 2015.

رابعا: التشريعات والأنظمة

أ- الدساتير

- 1- دستور الجمهورية العراقية لسنة 2005.
- 2- دستور الجمهورية المصرية العربية لسنة 1971 الملغى.
- 3- دستور جمهورية مصر العربية لعام 2012 الملغى.
- 4- دستور الجمهورية المصرية العربية لسنة 2014.
- 5- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لعام 1996 المعدل عام 2020.
- 6- دستور المملكة المغربية لسنة 2011.
- 7- دستور جمهورية اليمن لعام 2015.
- 8- دستور جمهورية الهند لعام 1949 شاملا تعديلاته لغاية عام 2016.
- 9- دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012.
- 10- دستور جمهورية باراغواي الصادر عام 1992 شاملا تعديلاته لغاية عام 2011.
- 11- دستور الاتحاد الكندي عام 1982 شاملا تعديلاته لغاية عام 2011.

ب- القوانين

1. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982.
2. قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006.

3. قانون الكمارك العراقي رقم (23) لسنة 1948.
4. قانون ضريبة العرصات العراقي 62 لسنة 1962.
5. قانون فرض ضريبة على أجور ومرتبات العاملين خارج مصر رقم (208) لسنة 1994.
6. قانون الهجرة ورعاية المصريين في الخارج الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1983.
7. قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005.
8. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (157) لسنة 1981.
9. قانون ضريبة الدمغة المصري رقم (111) لسنة 1980.
10. قانون الجنسية المصري رقم (26) لسنة 1975.

ج- الاتفاقيات الدولية

1. United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries, New York, Last amendments in, 2021 .
2. اتفاقية إنهاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ومنع التهرب من الضرائب وتجنيبها بين حكومة المملكة الاردنية الهاشمية وحكومة جمهورية سنغافورة.
3. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب على الدخل ورأس المال بين حكومتي جمهورية مصر العربية وجورجيا.
4. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة.
5. اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية.
6. اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل ومنع التهرب والغش الضريبي بين اليابان والمملكة المغربية.

خامسا: الأحكام والقرارات القضائية

العراق:

1. قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (1 /اتحادية / 2010) في 2011/5/16.
2. قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (15) وموحداتها 16-17-18-19-20 /اتحادية / (2018) في 2018/1/29.
3. قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (145 / اتحادية /أعلام/ 2018) في 2018/10/9.
4. قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (30 /اتحادية /أعلام/ 2018) في 2018 /4/9.
5. قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (89 / اتحادية / 2019) في 2019/10/28.
6. قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (1 / اتحادية / 2020) في 2021/6/6.
7. قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية، بالعدد (213 / اتحادية / 2021) في 2022/2/9.

مصر:

1. القضية رقم (4) لسنة (2)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1972/7/1.
2. القضية رقم (36) لسنة (9)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في 1987/12/22.
3. القضية رقم (37) لسنة (9)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في 1990/5/19.
4. القضية رقم (5) لسنة (10)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1993/6/19.
5. القضية رقم (23) لسنة (12)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1993/1/2.
6. القضية رقم (19) لسنة (15)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1995/4/8.
7. القضية رقم (30) لسنة (16)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1996/4/6.
8. القضية رقم (31) لسنة (17)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1999/1/2.
9. القضية رقم (9) لسنة (17)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1996/9/7.
10. القضية رقم (58) لسنة (17)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 15/1997/11.
11. القضية بالرقم (16) لسنة (18)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1997/3/1.
12. القضية رقم (108) لسنة (18)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1997/9/1.
13. القضية رقم (121) لسنة (18)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 10/29/1996.
14. القضية رقم (35) لسنة (18)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1999/3/6.
15. القضية رقم (62) لسنة (18)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 15/1997/3.
16. القضية رقم (125) لسنة (18)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 11/2005/12.
17. القضية رقم (152) لسنة (18)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 14/2012/10.
18. القضية رقم (195) لسنة (20)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1/2000/1.
19. القضية رقم (226) لسنة (20)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 7/7/2001.
20. القضية رقم (189) لسنة (20)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 9/9/2000.
21. القضية رقم (163) لسنة (20)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2000/8/4.
22. القضية رقم (131) لسنة (21)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 7/1/2007.
23. القضية رقم (226) لسنة (21)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 1998/7/1.

24. القضية رقم (332) لسنة (23)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2005/5/8.
25. القضية رقم (276) لسنة (24)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2005/3/13.
26. القضية رقم (232) لسنة (26)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2007/4/5.
27. القضية رقم (52) لسنة (27)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2013/3/3.
28. القضية رقم (45) لسنة (27)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2008/12/14.
29. القضية رقم (162) لسنة (27)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2018/4/7.
30. القضية رقم (109) لسنة (27)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2007/6/10.
31. القضية رقم (165) لسنة (28)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2008/3/2.
32. القضية رقم (113) لسنة (28)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2011/11/13.
33. القضية رقم (9) لسنة (28)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2007/11/4.
34. القضية رقم (111) لسنة (29)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2020/7/4.
35. القضية رقم (232) لسنة (29)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2007/4/15.
36. القضية رقم (229) لسنة (29)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2013/5/10.
37. القضية رقم (123) لسنة (31)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2016/4/2.
38. القضية رقم (214) لسنة (32)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2016/10/1.
39. القضية رقم (112) لسنة (34)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2013/6/3.
40. القضية رقم (84) لسنة (35)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2016/9/24.
41. القضية رقم (66) لسنة (35)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2016/2/6.
42. القضية رقم (105) لسنة (35)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2019/5/4.
43. القضية رقم (48) لسنة (35)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2016/9/24.
44. القضية رقم (15) لسنة (37)، المحكمة الدستورية العليا المصرية، في جلسة 2015/3/1.

concept of the principle of equal opportunity and its value in tax legislation

Aqeel Mohammed Reda
law5mas35@utq.edu.iq

Prof.Dr. Ali Hadi Atia AL-Hilali
alhilaliail40@gmail.com

Abstract:

The principle of equal opportunities is one of the most important constitutional principles on which the tax must be based, in order to build a tax system that guarantees the rights of both the taxpayer and the state. However, we did not find a definition of the principle of equal opportunities in the laws enacted by the legislative authority, which led to its definition by jurisprudence and the judiciary. It is indisputable that the principle of equal opportunities has a basis on which to build its support and its existence, and it seems that the principle of equal opportunities finds its basis and essence in the texts of constitutions so that this principle is considered a base with a constitutional value that the authorities are obliged to respect and abide by its provisions, and international declarations and charters have a great role In establishing this principle as one of the main pillars on which it is based, and setting a fixed criterion for the principle of equal opportunities is fixed and disciplined to guide both the legislature and the judiciary is very difficult, although it is necessary, as it constitutes a logical means on which the legislator relies on to choose the protected interests.