

<https://utq.edu.iq/thiqar>

UTjlaw@utq.edu.iq

أثر مبدأ المساواة في تحديد الضريبة البيئية
الباحثة: غصون ثجيل مطير
أ.م. د منتهى جواد كاظم
جامعة ذي قار – كلية القانون

lawp1e220@utq.edu.iq

gouson.thagel24@utq.edu.iq

مستخلص البحث:

الدستور هو عمل حي، ولكي يبقى على تواصل لغرض مواكبة تطور المجتمع فإنه يحتاج إلى نقاش دائم حوله، لهذا فإن النقاش حول مفهوم الدستور وأبعاده الهادفة القائمة على صون حقوق الإنسان وحرياته، يجب أن يخرق غلاف النصوص القديمة التي وضعت قبل عقود طويلة، والتي بفعل تراكم السنين أصبحت حروفا ميتة ليجعل منها قواعد متحركة قادرة على توفير الحماية لحقوق الإنسان وحرياته وتأسيسا على هذه النظرة إلى مضمون الدستور - التي لا خلاف حولها - من أنه يشكل قواعد مقتضبة ومختصرة وهذا ما نشاهده في دستور أية دولة ديمقراطية في الشرق كانت أم في الغرب، وعليه فإن، بخصوص الضوابط الدستورية الضمنية المتعلقة بالضريبة البيئية، هناك مبادئ عليا تسود الدساتير وتهيمن على جميع أحكامها، وهذه المبادئ العليا هي روح الدستور، تستخلص استخلاصا موضوعيا من النصوص الصريحة، وهو استخلاص موضوعي محض، ومن اليسر والوضوح بحيث لا يكون هناك محلا للجدل أو النقاش، ومرد ذلك أن الاستخلاص إنما يعود لنصوص الدستور ذاتها، أو بالأحرى من روح النصوص.

الكلمات المفتاحية: الضوابط الدستورية، الضريبة البيئية، المساواة.

أولا : المقدمة

إن الدولة قادرة على أن تنشأ نظاما ضريبيا يتكامل بالنجاح، متى ما استطاعت من إحاطة الضريبة بسياج متين من النصوص الدستورية التي تأخذ على عاتقها حماية الأفراد وحرياتهم في مجال ممارسة الأنشطة المالية داخل الدولة، كما يمكن لها أن تستعين بجانب آخر للحماية الدستورية المتمثلة بمجموعة من الضوابط الدستورية وإن كان غير منصوص عليها صراحة حيث يمكن استخراجها من روح ومضمون الدستور والمثل العليا في المجتمع.

ثانيا: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث من خلال بيان الضوابط الدستورية الضمنية المتعلقة بالضريبة البيئية والعمل الدؤوب للتوسع في إبعاد ومدلولات نصوص الدستور رابطا إياها بمضامين بعض النصوص أو المبادئ التي تجد جذورها أما في نصوص الدستور أو اعلانات حقوق الإنسان أو قد يتم استنباطها من روح الدستور.

ثالثا: إشكالية البحث تكمن إشكالية البحث في بيان الآتي :

- ماهي الضوابط الدستورية الضمنية؟ وهل هناك ضوابط محددة متعلقة بالضرائب البيئية ؟
- ويفرغ عن هذا التساؤل الرئيسي الاسئلة الفرعية التالية:
- ١- ما هي المبادئ الضمنية ؟ وهل يسري المبدأ على الضريبة البيئية ؟
- ٢- هل مبدأ المساواة له أثر في فرض الضريبة البيئية ؟

رابعا : منهجية البحث

تكمن منهجية البحث في بيان المنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص الدستورية المتعلقة بالضرائب البيئية وبيان وسائلها وأساليب تنظيمها. ثم اعتماد المنهج الوصفي على جمع المعلومات وتحليلها، مضافاً إليه المنهج المقارن بين التشريعين المصري والعراقي في مجال الضوابط الدستورية لتنظيم الضريبة البيئية ولا ضير أن نعتمد على تشريع آخر مقارن.

خامسا: هيكلية البحث

سيتم تقسيم البحث إلى مطلبين المطلب الاول مبدأ المساواة في فرض الضريبة البيئية، أما المطلب الثاني نتناول به الأساس الدستوري لمبدأ المساواة وعلى النحو التالي:

المطلب الاول

مبدأ المساواة في فرض الضريبة البيئية

المقصود بالضريبة البيئية، بأنها ضرائب المستحقة التي تفرضها الدولة بما لها من سيادة على إقليمها دون مقابل على من يقوم بالتلوث وذلك بقصد حماية البيئة. إذ ان احترام مبدأ المساواة بات أمراً لا غنى عنه لأي مجتمع يتوخى إقامة العدالة بين أفراده، وضرورة يلزم توافرها جنباً إلى جنب مع تزايد تدخل الدولة في شؤون مواطنيها . ولهذا تعد كفالة هذا المبدأ في دولة ما دليلاً على استجابة نظام الحكم فيها لرغبات المحكومين ، ولمقومات حياة دستورية وشرعية . أما تجاهله ، والضرب عنه صفحاً ، فإنه يثير استياء الشعوب ، ويدفعها إلى تغيير النظام السياسي الذي لا يقيم أدنى اعتبار لحقوق المواطنين . ويعني هذا المبدأ أن يعامل الناس على قدم المساواة ، فتمحى بينهم الفوارق ، ولا يتميز بعضهم من بعض في جاه أو مال أو سلطان أو نسب أو دين أو عرق أو مذهب . فالجميع سواسية أمام القانون(١).

أ - مفهوم مبدأ المساواة في فرض الضريبة البيئية

مبدأ المساواة بصفة عامة يعد أهم المبادئ الإنسانية التي تحرص الأمم والشعوب على التمسك به، ويقصد به معاملة جميع الأفراد في الدولة معاملة متساوية طبقاً للقاعدة القانونية العامة المطبقة عليهم، دون اتباع أي فوارق نابعة من اختلاف الأصل أو الجنس أو الدين، كما أنه من أهم الحقوق الإنسانية والصقها بالإنسان وأقدمها، وأكثرها أصالة على الإطلاق فهذا الحق هو أساس كل الحقوق^(٢) . حيث ذهب بعض الفقهاء الى تقسيم مفهوم المساواة إلى مفهومين الأول مادي هو المساواة في القانون والذي يتركز حول عدم جواز النص على أي تمييز بين المواطنين والسلطات بالشكل الذي يمنع أي تمييز في المعاملة، اما الباحثون في المالية العامة والتشريع المالي فقد ابتعدوا عن إيراد تعريفات إذ ذهب البعض منهم إلى أن للمساواة جانباً شائعاً وهو المساواة في الحقوق إلا أن هذا الجانب لا يستكمل معنى المساواة ما لم يضاف إليه جانب المساواة في الالتزامات^(٣). وما يهمنا في هذا الأمر إلا أن نبين مفهوم مبدأ المساواة أمام الضرائب، فقد اورد الفقه تعاريف عدة لهذا المبدأ، إذ عرفه بعضهم بأنه (خضوع المكلفين جميعهم الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم أو ذواتهم)^(٤). كما عرفه جانب آخر من الفقه ، أن مبدأ المساواة أمام الضرائب يعني عدم جواز النص في القانون الضريبي على أي تمييز بين الأشخاص في مجال الخضوع للضريبة أو

الإعفاء منها على أن يعامل جميع المكلفين ذوي المراكز القانونية المتماثلة بمعاملة واحدة، دونما تمييز أو تحكم سوى ما يتعلق بغايات الهدف من القانون والمصلحة العامة وصولاً إلى تحقيق العدالة الضريبية بيد أن هذه المساواة هي خط الشروع لبلوغ هذه العدالة^(٩).

اذ أن مبدأ المساواة أمام الضرائب يدخل ضمناً في المساواة أمام القانون مبرراً ذلك بوجود مبدأ القانونية الذي أشرك الضريبة في خصائص القاعدة القانونية من عمومية وتجريد ما جعل المساواة أمام القانون مساواة أمام الضريبة بل وحتى في غياب مبدأ القانونية فإن مبدأ المساواة أمام الضرائب هو من المساواة أمام التكاليف العامة والذي يعد مبدأ أساسياً من مبادئ القانون العام الضرائب هو من المساواة أمام التكاليف العامة والذي يعد مبدأ أساسياً من مبادئ القانون العام^(١٠). وهناك تعريف آخر، عرفه اكرامي بـسيوني، بأنه (خضوع جميع الأفراد المتمثلين في الثروة وفي الظروف الاجتماعية لتحمل عبء متساو من الضرائب، ولا يتعارض مع هذا المضمون إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من الضريبة، أو الأخذ بنظام الضريبة التصاعدية، بحيث تزيد نسبتها مع زيادة مقدار الدخل الخاضع لها)^(١١). وعليه فإن هذا المبدأ، يعني معاملة المكلفين أصحاب الأوعية الضريبية المتماثلة بذات المعاملة القانونية ابتداء من مرحلة إصدار القانون الضريبي ومروراً بجميع مراحل تنفيذه وانتهاء بالجزاءات المقررة لمخالفة أحكامه مع إمكانية تقرير معاملة مختلفة لفئة معينة وتحققاً وانسجاماً مع الهدف العام من فرض الضريبة والذي يجب ألا يكون مقتصرًا على مجرد استحصال أموال الخزينة^(١٢).

وقد كان للقضاء المصري دور بارز في تحديد مفهوم المساواة أمام الضرائب وتكريسه، إذ بين مراراً أن المساواة أمام الضرائب لا يعني مطلقاً تماثل المكلفين في مقدار الضريبة المتوجبة عليهم، وإنما يكون التماثل لمن هم في مركز واحد وان تطبيقها لا يعني عدم إمكانية المشرع من منح أحد المكلفين تمييزاً في المعاملة شريطة وجود علاقة منطقية بين أساس التمييز والنتيجة^(١٣). يحظى مبدأ المساواة أمام الضريبة بأهمية كبيرة، إذ يعد من الضمانات الواجب على المشرع والإدارة الضريبية ضرورة احترامها وعدم الخروج عن أحكامها^(١٤)، لذا يعد مبدأ المساواة أمام الضريبة ضماناً من الضمانات المهمة الفاعلة للمكلف لمواجهة المشرع والإدارة الضريبية^(١٥). من كل ما تقدم يمكن تعريف مبدأ المساواة في فرض الضريبة البيئية بأنه خضوع جميع المكلفين (محدثين التلوث البيئي) دون التفرقة بينهما سواء أكانوا شخصاً طبيعياً أم معنوياً في دفع الضريبة البيئية تكريساً لمبدأ المساواة أمام الضرائب، أي بمعنى تحمل عبء متساو من الضرائب.

ب- مدى تأثير مبدأ المساواة في فرض الضريبة البيئية

مبدأ المساواة كغيره من المبادئ والضوابط الدستورية يجب أن يكون مواكباً للتحويلات التي تطرأ عليه بفعل التطورات الاجتماعية والاقتصادية^(١٦)، وعليه فإن مبدأ المساواة أمام الضرائب لا يمكن تطبيقه إلا على المكلفين الذين كانوا متساوين في أوضاعهم أو مراكزهم القانونية^(١٧)، وتعد المراكز القانونية الفكرة التي ينبني عليها مفهوم المساواة أمام الضريبة، فمن خلال هذه المراكز يمكن أن نحدد الحالات التي تعد أصلاً أو استثناء ضمن المساواة أمام الضريبة، كما إنها تقودنا إلى تحديد طبيعة المعاملة الواجب إقرارها في إطار هذا المبدأ^(١٨).

فإن تحديد مدى تحقق المساواة من عدمه في الشؤون الضريبية يعتمد على وحدة المركز القانوني، فكل مجموعة من المكلفين مهما قل عددها يمكن أن تفرض عليها الضريبة أو تعفى

منها أو تجبى منها بطريقة معينة ما دامت في مركز قانوني واحد فذلك وحده الذي يضمن العدالة الضريبية، إذ لا تتفق مع البعض^(١٥)، فيما يذهب إليه من أن المساواة تقاس بظروف المكلفين الأكثر عدداً وليس بالقلة منهم التي قد تكون ظروفها مختلفة، ذلك أنه إذا كان مثل هذا الرأي يجعل المساواة تحقق العدل الضريبي فإنه يبتعد بها عن تحقيق العدالة الضريبية، بل ينتهي بنا إلى إهدارها ذلك أن المساواة من وسائل الوصول إلى العدالة الضريبية^(١٦).

تقدم القول أن مبدأ المساواة أمام الضريبة كمبدأ دستوري يتطلب، بحسب الأصل، أن يعامل القانون الضريبي أصحاب المراكز القانونية معاملة ضريبية متماثلة. وفي المقابل، يتطلب هذا المبدأ أيضاً أن يعامل أصحاب المراكز القانونية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة^(١٧)، وعليه فإن قاعدة المساواة أمام الضريبة ليست قاعدة جامدة أو صماء تنبذ صور التمييز جميعها، بل إنها قاعدة مرنة نسبية، أي أن هذه القاعدة لا تعنى أن يعامل دافعوا الضرائب جميعهم معاملة متساوية بغض النظر عن ظروفهم وأوضاعهم ومراكزهم القانونية، بل تقبل هذه القاعدة المغايرة في المعاملة بينهم، متى تغايرت ظروفهم وأوضاعهم ومراكزهم القانونية. وعلى الرغم من وضوح هذه الحقيقة وصراحتها، فإنه يلاحظ أن بعض التشريعات الضريبية تخرج عنها أحياناً، فتقيم تفرقة غير مبنية على أسس موضوعية، بين دافعي الضرائب^(١٨).

كما أن مبدأ المساواة أمام الضريبة وإن كان مبدأً دستورياً، إلا أنه – على غرار المبادئ الدستورية الأخرى – ترد عليه استثناءات، وهذه الاستثناءات تتمثل في أمرين: الأول: المعاملة المتمثلة لأصحاب المراكز المختلفة. الثاني: التمييز في المعاملة للمصلحة العامة.

(١) المعاملة المتمثلة لأصحاب المركز المختلفة :

إذ أن مبدأ المساواة أمام الضريبة "يلزم" المشرع بأن يتبنى معاملة متمثلة لأصحاب المراكز القانونية المتمثلة. بيد أن الأمر يختلف بالنسبة لأصحاب المراكز القانونية المختلفة، حيث يجوز" للمشرع أن يعاملهم معاملة مختلفة، وهذا لا يمثل استثناء على مبدأ المساواة، كما يجوز" أيضاً للمشرع معاملتهم معاملة متمثلة، وهذا ما يمثل استثناء حقيقياً على مبدأ المساواة أمام الضريبة^(١٩).

(2) التمييز في المعاملة للمصلحة العامة:

أما بشأن مجال التمييز في المعاملة للمصلحة العامة، فإننا نجد أن المشرع يلجأ إلى التمييز في المعاملة للمصلحة العامة في المجال الاقتصادي، وذلك لتحفيز الأفراد على استثمار أموالهم أو توجيه هذا الاستثمار في اتجاه معين وإذا كان يجوز للمشرع أن يميز بين الأشخاص المكلفين، فإن هذه السلطة تخضع لقيود. وفي هذا الشأن، يحرص المشرع بشكل بالغ على أن لا تكون المصلحة العامة مجرد تكأة للمشرع في أن يقيم تمييزاً تحكيمياً بين المكلفين^(٢٠).

والقاعدة أنه إذا كان يجوز للمشرع أن يخرج على مبدأ المساواة لأسباب تتعلق بالمصلحة العامة فإنه مقيد بأن يستند في تقديره على معايير موضوعية ومعقولة بحسب الأهداف التي يحددها^(٢١). ويمكن تصنيف الضمانات الدستورية في المجال الضريبي إلى ضمانات موضوعية تتعلق بالمبادئ الدستورية الضريبية التي تشكل عصب الضمان الدستوري الدافعي الضرائب في المجال الضريبي، وهي مبدأ قانونية الضريبة ومبدأي المساواة والعدالة الضريبية. وذلك بالإضافة إلى ضمانات إجرائية تستهدف حماية حقوق وحريات لدافعي الضرائب، وإن كانت هذه الضمانات تتفاوت في قوتها وتطبيقها في النظم القانونية المختلفة^(٢٢).

وتمثل هذه المبادئ قواعد دستورية تخضع لها القواعد القانونية التي تنظم الضرائب ويتوجب على الدولة احترامها عند فرض الضرائب. حيث أن مسألة المساواة أمام الضرائب، هي مسألة شائكة ومعقدة تضم بطياتها كثيراً من الآراء والجدل سعياً لتحقيقها وسواء نظمت الضرائب وفقاً لمبدأ المساواة بنوعيه الأفقي والعمودي، يبقى قانون تشريع الضرائب خاضعاً بالأساس للقرارات الحكومية ومدى تفهمها للوضع الاقتصادي والاجتماعي للأفراد^(٢٣).

المطلب الثاني

الأساس الدستوري لمبدأ المساواة

عند النظر في دساتير الدول العربية ينتهي بنا إلى القول بأنها سلكت مسالك ثلاثة فيما يتعلق بمبدأ المساواة عموماً والمساواة أمام الضرائب وكما يأتي: أولاً : مجموعة من الدساتير تحدثت عن المساواة أمام القانون بين الأشخاص دون تفرقة بينهم بسبب الجنس أو المعتقد السياسي أو اللون أو الدين أو الرأي أو غيرها ، ولم تشر هذه المجموعة إلى المساواة الضريبية إشارة صريحة ولا حتى التكاليف العامة الأخرى المالية منها وغير المالية ومنها الدستور الليبي⁽²³⁾، والدستور المغربي⁽²⁴⁾، على أن هذه الدساتير وإن لم تنص صراحة على المساواة الضريبية فإن هذه المساواة تدخل ضمناً في المساواة أمام القانون إذا ما علمنا أن جميع هذه الدساتير نصت على مبدأ قانونية الضريبة هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن مبدأ المساواة أمام الضرائب من المبادئ العامة للقانون التي استخلصها القضاء العادي والإداري والضريبي في كثير من قراراته " ، إذا فالمساواة الضريبية مطلوبة في القوانين الضريبية الصادرة من هذه الدول وبعبارة ستكون هذه القوانين غير دستورية⁽²⁵⁾ . وقد تم التأكيد على مبدأ المساواة في المادة الثانية من الدستور الفرنسي لعام ١٩٥٨م، والتي تنص على أن شعار الجمهورية الحرية والمساواة والأخوة ومبدأها حكم الشعب وبالشعب وللشعب". وعلى ذلك، لا يمكن للمشروع المغايرة بين دافعي الضرائب، إلا إلى الحد الذي يبرره اختلاف مراكزهم القانونية، وهذا هو تأكيد لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة. هذا الأخير الذي يستمد أساسه الدستوري من نص المادة ١٣ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لعام ١٧٨٩م والتي تنص على أنه من أجل الحفاظ على القوة العامة ونفقات الإدارة، فإن المساهمة التشاركية ضرورية، ويجب توزيعها بالتساوي بين جميع المواطنين على ضوء قدرتهم⁽²⁶⁾ . وهناك بعض الدساتير التي نصت بصورة صريحة لا ضمنية ومنها الدستور اللبناني، فقد حرص على تكريس مبدأ المساواة أمام القانون، وأمام الأعباء العامة، فقد جاء في مقدمة الدستور (لبنان جمهورية ديمقراطية برلمانية، تقوم على احترام الحريات العامة، وفي طليعتها حرية الرأي والمعتقد، وعلى العدالة الاجتماعية والمساواة في الحقوق والواجبات بين جميع المواطنين دون تمايز أو تفضيل)⁽²⁷⁾ وما تضمنته مقدمة الدستور اللبناني من أحكام وقواعد تعد مصدراً من مصادر المشروعية ويجب احترامها ، حيث أن مبدأ المساواة أمام القانون مقرر بصورة واضحة وصريحة في أحكام الدستور كما في مقدمته التي تعتبر جزء لا يتجزأ منه، وحيث أن القانون هو التعبير الأسمى عن الإرادة العامة ولا يكون كذلك إلا إذا كان متوافقاً مع أحكام الدستور والمبادئ العامة للدستور، وبالإضافة لمقدمة الدستور فقد ورد في متنه من نص صريح على المساواة بين اللبنانيين في الفرائض والواجبات، إذ جاء فيه: "كل اللبنانيين سواء لدى القانون وهم يتمتعون بالسواء الحقوق المدنية والسياسية ويتحملون الفرائض والواجبات

العامة دون ما فرق بينهم⁽²⁸⁾. ونلاحظ من خلال قراءة المقدمة والنص أن الدستور اللبناني نص بصورة صريحة على مبدأ المساواة أمام الضرائب على عكس الدساتير المقارنة.

أما في مصر، فقد تناول المشرع الدستوري مبدأ المساواة كأساس للوحدة الوطنية بنصه - في المادة (٤) من الدستور القائم - على أن السيادة للشعب وحده، يمارسها ويحميها، وهو مصدر السلطات، ويصون وحدته الوطنية التي تقوم على مبادئ المساواة والعدل وتكافؤ الفرص بين جميع المواطنين، وذلك على الوجه المبين في الدستور". كما أرسى مبدأ المساواة الفعلية أو الموضوعية في المجال الضريبي بنصه - في المادة الثامنة والثلاثين من الدستور - على أن يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية ... ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدية متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكليفية⁽²⁹⁾. وبناء عليه، فقد تواتر قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر على ضرورة تقيد سلطة التشريع بمبدأ المساواة باعتباره أساساً للعدل والحرية والسلم الاجتماعي ووسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة؛ إذ تقضي بأنه: من المقرر - في قضاء هذه المحكمة - أن مبدأ المساواة أمام القانون يتعين تطبيقه على المواطنين كافة باعتباره أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعي، وعلى تقدير أن الغاية التي يستهدفها تتمثل أصلاً في صون حقوق المواطنين وحرياتهم في مواجهة صور التمييز التي تنال منها أو تقيد ممارستها⁽³⁰⁾. أضحى هذا المبدأ - في جوهره - وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة التي لا يقتصر نطاق تطبيقها على الحقوق والحريات المنصوص عليها في الدستور، بل يمتد مجال أعمالها كذلك إلى تلك التي كفلها المشرع للمواطنين في حدود سلطته التقديرية⁽³¹⁾.

حيث أن هذا المبدأ الذي كرسه المحكمة الدستورية العليا إذ تقرر في أكثر من مناسبة أن الضريبة التي يكون أدائها واجبا وفقاً للقانون، هي التي تتوافر لها قواها الشكلية وأسسها الموضوعية، وتكون العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطاً لها في الحدود المنصوص عليها في المادة ٣٨ من الدستور، ويندرج تحتها أن يكون دين الضريبة متناسياً مع مقدار الدخل الخاضع⁽³²⁾. أما بالنسبة لموقف دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ من حق المساواة أمام الضرائب، فلم يخصص المشرع الدستوري العراقي أي نص يشير لمبدأ المساواة أمام الضرائب بشكل خاص بل وضع نصاً عاماً ضمن أحكام المادة (١٤) منه بقوله (العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي)⁽³³⁾.

فالنص عام شامل لا يقيم أي تمييز للاختلافات بين العراقيين وهذا مبدأ محمود يمتدح عليه المشرع العراقي، بيد أن نص المشرع الدستوري العراقي وتبنيه الفكرة المساواة أمام القانون مع إغفاله لفكرة أو مبدأ المساواة أمام الضرائب لا يعني مطلقاً أن هذا المبدأ غير موجود، بل أن النصوص الواردة في مقدمته ومنتها جاءت لتعزز وتؤكد على وجود هذا المبدأ، ويبدو ذلك جلياً من خلال النص صراحة على عدم التمييز بين العراقيين بسبب الوضع الاقتصادي والاجتماعي في الوقت الذي لا تقتصر فيه الضرائب على جرد تحقيق أهداف مالية، بل تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، وتعد لك الأهداف من أهم أدوات السياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة،⁽³⁴⁾ ويمكن القول إن القانون الضريبي يجب أن يتضمن مبدأ المساواة أمام الضرائب من خلال عدم التمييز بين المكلفين بسبب الدين أو الجنس أو اللغة، كما أن عدم وجود

نص دستوري صريح لا يعني عدم الأخذ بمبدأ المساواة وانما الأخذ به باعتباره عرفا دستورياً، ونلاحظ أن دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ، تبنى مبدأ المساواة أمام الضرائب بصورة ضمنية وليس صريحة.

الخاتمة:

اولا : الاستنتاجات

١- خلال هذا المبدأ يحمي الفوارق بين المكلفين، ولا يتميز بعضهم من بعض في جاه أو مال أو سلطان أو نسب .. فالجميع سواسية أمام الضرائب البيئية، دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم وذواتهم.

٢- تعتمد وحدة المركز القانوني على مدى تحقيق المساواة من عدمه في الشؤون الضريبية، فكل مجموعة من المكلفين مهما قل عددها يمكن أن تفرض الضريبة أو تعفى منها بطريقة معينة مادامت في مركز قانوني واحد .

٣- تقييد سلطة التشريع بمبدأ المساواة باعتباره إيمانا للعدل والحرية والسلام الاجتماعي ووسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة .

٤- عدم وضع المشرع العراقي اي نص يشير لمبدأ المساواة أمام الضرائب بشكل خاص وانما اكتفى بوضع نص عام حسب أحكام المادة ١٤ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

التوصيات :

١- إعادة النظر في التشريعات الضريبية التي باتت لا تواكب التطورات الدستورية وبالأخص التشريعات التي وضعت منذ زمن طويل وبالشكل الذي يؤمن صون حقوق الأفراد وحياتهم ضد أي انتهاك أو تطاول.

٢- ندعو الجهات المعنية الي تحقيق مبدأ المساواة أمام الضرائب البيئية، دون تمييز بعضهم البعض .

٣- ندعو المشرع العراقي بأن يضع تلك الضوابط موضع التنفيذ بالشكل الذي تندمج فيها مع أحكام القضاء التي تتمتع بالحجية المطلقة والملزومة للجميع، إذ إن الاعتماد على مجرد النصوص الدستورية الصريحة وبما تتصف به من اقتضاب وعموميات، قد يجعل منها عاجزة وقاصرة عن تأمين الحماية اللازمة لحقوق الأفراد وحياتهم.

٤- ندعو المشرع العراقي بوضع نص خاص يتضمن المساواة أمام الضرائب، كذلك بأن يأخذ بنظر الاعتبار أن الدستور لا يقتصر مضمونه على مواده المرقمة فحسب، وإنما يجب أن يمتد إلى نصوص أخرى وان كانت غير منصوص عليها صراحة، إلا أنه يمكن استخلاصها من روح الدستور.

الهوامش

١- ماهر صبري كاظم، حقوق الإنسان والديمقراطية والحريات العامة، ط الاولى، مطبعة الكتاب بغداد، ٢٠١٣ ص ١٢٥.

٢- د. قيس حسن عواد البدراني : المساواة القانونية في التكاليف المالية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، المجلد ١٢ ، ٩ ، ٢٠٠٥ ، ص ١٢٩ .

٣- د. حسين كامل وداعة دور الضوابط الدستورية، في رسم السياسة الضريبية، دراسة مقارنة، الجامعة الإسلامية في لبنان، كلية الحقوق، ٢٠١٩، ص ٢٣٩.

- ٤- د. دريد عيسى ابراهيم المعاملة الضريبية في إطار المساواة أمام الضريبة، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد السادس، ٢٠١٢ ص ٣٠٣.
- ٥- د. امين عاطف صليبا : دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون دراسة مقارنة ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس لبنان ، ٢٠٠١، ص ٣٨٨.
- ٦- د. اكرامي بسيوني الخطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، دار الكتب والوثائق القومية، بدون ط، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، سنة ٢٠١٢، ص ٣٢.
- ٧- حسين كامل وداعة، مصدر سابق، ص ٢٣٨.
- ٨- استخلصت المحكمة الدستورية العليا أن مبدأ المساواة باعتباره أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعي يعني المساواة النظرية والقانونية لا المساواة الفعلية، فالمساواة القانونية القضية رقم ١٧ لسنة ١٤ ق لسنة ١٩٩٥م- أي المساواة أمام القانون يمكن أن تتوافر في القاعدة القانونية المقررة في النص المطعون فيه بعدم دستوريته، وفي ذات الوقت تتخلف المساواة الفعلية عنها، وبالرغم من ذلك لا يقع النص القانوني في حومة عدم الدستورية، وفي هذا المعنى قصت المحكمة الدستورية العليا بأن مبدأ المساواة أمام القانون وبقدر تعلقه بالحدود التي تباشر فيها هذه المحكمة ولايتها.
- مؤداه أنه لا يجوز لأى من السلطتين التشريعية أو التنفيذية أن تباشر اختصاصاتها التشريعية التي ناطها الدستور بها بما يخل بالحماية المتكافئة التي كفها للحقوق جميعها، سواء في ذلك تلك التي نص عليها أو التي حددها القانون، وبمراعاة أن الحماية المتكافئة أمام القانون التي أعدت الدستور بها، لا تتناول القانون من مفهوم مجرد، وإنما بالنظر إلى أن القانون تعبير عن سياسة محددة أنشأتها أوضاع لها مشكلاتها، وأنه تغيا بالنصوص التي تضمنها تحقيق أغراض بنواتها من خلال الوسائل التي حددها. وكما كان القانون مغايراً بين أوضاع أو مراكز أو أشخاص لا تتحد واقعاً فيما بينها وكان تقديره في ذلك قائماً على أسس موضوعية، مستلهما أهدافاً لا نزاع في مشروعيتها، وكافلاً وحدة القاعدة القانونية في شأن أشخاص تتماثل ظروفهم بما لا يجاوز متطلباتها، كان القانون واقعاً في إطار السلطة التقديرية التي يملكها المشرع ولو تضمن تمييزاً مبرراً لا ينال من مشروعيتها الدستورية أن تكون المساواة التي توخاها وسعى إليها، بعيدة حسابياً، نقلاً من الموقع الرسمي للمحكمة الدستورية العليا في مصر sccourt.gov.eg، تاريخ الاقتباس، ٢٠٢٤/٢/٢.
- ٩- ماهر صبري كاظم، مصدر سابق، ص ١٢٥.
- ١٠- د. محمود علي احمد مدني، دور القضاء الدستوري في استجلاء المفاهيم الدستورية، دراسة مقارنة، دار النهضة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، بدون سنة ط، ص ٥٩٤.
- ١١- د. دريد عيسى ابراهيم، مصدر سابق، ص ١٣٧.
- ١٢- المركز القانوني بأنه الحالة التي يوجد فيها الشخص أمام القانون وبتعبير آخر هو مجموعة من الحقوق والالتزامات التي يمكن أن يتمتع بها شخص معين استناداً إلى القانون.
- ١٣- المصدر نفسه، ص ١٣٧.
- ١٤- احمد خلف الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة الموصل ٢٠١٠، ص ٨٠٧٨.
- ١٥- المصدر نفسه، ص ٨٠.

- ١٦- د. تحسين سعيد الحسيني التنظيم الدستوري والتشريعي لإعلان حالة الطوارئ دراسة مقارنة مصر – العراق الطبعة الأولى: ٢٠١٩، ص ٢١٩.
- ١٧- محمد عبد اللطيف الضمانات الدستورية في المحال الضريبي ، دار النهضة العربية، بدون سنة ط، ص ٢٤.
- ١٨- د. تحسين سعيد المصدر السابق، ص ٢١٦.
- ١٩- د. ابراهيم عبد العزيز شيحا القانون الدستوري - تحليل النظام الدستوري المصري في ضوء المبادئ الدستورية العامة الدار الجامعية، بيروت، 1983، ص 569.
- ٢٠- د. عباس مفرج الفحل الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٦، ص ٨٤.
- ٢١- د. دريد عيسى ابراهيم، مصدر سابق، ص ١٤٠.
- ٢٢- المصدر نفسه، ص ١٤٠.
- ٢٣- ذكرت المادة 5 من دستور الاستقلال أن الإسلام دين الدولة وبهذا لم يكن دستوراً علمانياً إلا أنه رسمياً أقر عدداً من الحقوق مثل المساواة أمام القانون، وكذلك المساواة في الحقوق المدنية والسياسية، وتكافؤ الفرص، والمسؤولية المتساوية في المهام والواجبات العامة دون تمييز في الدين أو المعتقد أو العرق أو اللغة أو الثروة أو النسب أو الآراء السياسية أو الاجتماعية».
- ٢٤- المادة الخامسة من دستور المغربي لسنة ٢٠١١. يتمتع الرجل والمرأة على قدم المساواة، بالحقوق والحريات المدنية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والبيئية الواردة في هذا الباب من الدستور، وفي مقتضياته الأخرى.
- ٢٥- حسين مقداد دور القاضي الإداري في إقرار المشروعية الضريبية وحمايتها، مجلة حقوق دمياط للدراسات القانونية والاقتصادية – كلية الحقوق – جامعة دمياط العدد السادس يوليو ٢٠٢٢، ص ٣٠٠.
- ٢٦- وقد استند المجلس الدستوري الفرنسي إلى مضمون هذا المبدأ في تقريره عدم دستورية فرض ضريبة الكربون" في العام ٢٠٠٩ ، ديسمبر رقم 599-2009 DC بتاريخ 29 ديسمبر 2009 جو دو 31 نقلا عن د. حسين مقداد.
- ٢٧- الفقرة ج من مقدمة الدستور اللبناني لسنة ١٩٢٦ المعدل سنة ٢٠٠٤ .
- ٢٨- حسين كامل وداعة، مصدر سابق، ص ٢٤٧.
- ٢٩- د. محمود علي مصدر سابق، ص ٢٠١.
- ٣٠- حسين مقداد، المصدر السابق، ص ٣٩١.
- ٣١- وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا هذا المعنى فقررت أنه وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية، ليحيط بها في إطار من القواعد القانون العام، متخذاً من العدالة الاجتماعية وعلى ما تنص عليه المادة ٣٨ من الدستور مضمونا وإطاراً، وهو ما يعني بالضرورة أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، والإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي من أن يقابل بحق الملزمين بها وفق أسس موضوعية، يكون إنصافها نافيا لتحقيقها وحيدتها ضماناً لاعتدالها، بما مؤداه أن قانون الضريبة العامة، وإن توفى حماية مصلحة الدولة باعتبار أن الحصول على إيراداتها هدف مقصود منه ابتداء، إلا أن مصلحتها هذه

- ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوما وإطارا لهذا القانون، نقلا من الموقع الرسمي للمحكمة الدستورية العليا في مصر sccourt.gov.eg.
- ٣٢- المادة ١٤ من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.
- ٣٣- د. حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة أمام الضريبة (دراسة مقارنة بحث منشور في مجلة الحقوق العراقية، السنة الرابعة، العدد الخامس، ٢٠٠٩ ص ١٣٠).
- ٣٤- المصدر نفسه، ص ١٣٠.

المصادر

الكتب

- (١) د. امين عاطف صليبا : دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون دراسة مقارنة ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس لبنان ، ٢٠٠١.
- (٢) د. احمد خلف الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة الموصل ٢٠١٠.
- (٣) د. ابراهيم عبد العزيز شيحا القانون الدستوري - تحليل النظام الدستوري المصري في ضوء المبادئ الدستورية العامة الدار الجامعية، بيروت، 1983.
- (٤) د. اكرامي بسيوني الخطاب المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، دار الكتب والوثائق القومية بدون طب كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، سنة ٢٠١٢.
- (٥) د. حسين كامل وداعة دور الضوابط الدستورية، في رسم السياسة الضريبية، دراسة مقارنة، الجامعة الإسلامية في لبنان، كلية الحقوق، ٢٠١٩.
- (٦) د. تحسين سعيد الحسيني التنظيم الدستوري والتشريعي لإعلان حالة الطوارئ دراسة مقارنة مصر - العراق الطبعة الأولى: ٢٠١٩.
- (٧) د. عباس مفرج الفحل الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، مصدر سابق.
- (٨) د. محمود علي احمد مدني دور القضاء الدستوري في استجلاء المفاهيم الدستورية، دراسة مقارنة، دار النهضة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، بدون سنة ط.
- (٩) ماهر صبري كاظم، حقوق الإنسان والديمقراطية والحريات العامة، ط الأولى، مطبعة الكتاب بغداد، ٢٠١٣.

البحوث

- (١) د. دريد عيسى ابراهيم المعاملة الضريبية في إطار المساواة أمام الضريبة، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد السادس، ٢٠١٢ ص ٣٠٣.
- (٢) د. حسين مقداد دور القاضي الإداري في إقرار المشروعية الضريبية وحمايتها، مجلة حقوق دمياط للدراسات القانونية والاقتصادية - كلية الحقوق - جامعة دمياط العدد السادس يوليو ٢٠٢٢، ص ٣٠٠.
- (٣) د. قيس حسن عواد البدراني : المساواة القانونية في التكاليف المالية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، المجلد ١٢ ، ٩ ، ٢٠٠٥ ، ص ١٢٩ .

الدساتير والقوانين

١-دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

٢-دستور المغربي لسنة ٢٠١١ المعدل.

٣-دستور اللبناني لسنة ٢٠٠٤ المعدل.

The Impact of The Principle of Equality In Determining The Environmental Tax

Abstract

The constitution is a living work, and in order for it to remain in continuity for the purpose of keeping pace with the development of society, it needs constant discussion about it. Therefore, the discussion about the concept of the constitution and its purposeful dimensions based on the preservation of human rights and freedoms must break through the cover of ancient texts that were drawn up many decades ago, and which, as a result of the accumulation The years have become dead letters in order to make them moving rules capable of providing protection for human rights and freedoms, and based on this view of the content of the constitution - about which there is no dispute - that it constitutes concise and concise rules, and this is what we see in the constitution of any democratic state, whether in the East or in the West, Therefore, with regard to the implicit constitutional controls related to environmental tax, there are higher principles that prevail in constitutions and dominate all their provisions, and these higher principles are the spirit of the constitution, drawing an objective conclusion from the explicit texts, which is a purely objective conclusion, and of ease and clarity such that there is no room for controversy or debate. The reason for this discussion is that the conclusion is due to the texts of the constitution themselves, or rather from the spirit of the texts.

Keywords: constitutional controls, environmental tax, equality.