

# المساواة أمام الضريبة

Equality in front of taxes

م.د. هه وراس نظام عثمان

كلية القانون والعلوم السياسية - جامعة كركوك

[hawrasshwani@uokirkuk.edu.iq](mailto:hawrasshwani@uokirkuk.edu.iq)

تاريخ قبول النشر ٢٧/١١/٢٠٢٤

تاريخ استلام البحث ١٠/٨/٢٠٢٤

## الملخص

إن هذا الموضوع ذو أهمية بالغة، إذ لم يتم تأكيد مبدأ المساواة فقط من خلال الوثائق الدستورية، بل إن الشرائع السماوية والمواثيق الدولية قد اعترفت بهذا المبدأ أيضاً، مما يجعله يستحق الاهتمام خصوصاً في مجال الضريبة، تعد مبدأ المساواة أمام الضريبة ذا أهمية كبيرة من الجوانب الدستورية والمالية. من الجانب الدستوري، يُعتبر هذا المبدأ ضماناً أساسياً للمكلفين في مواجهة المشرع والإدارة الضريبية. إذا قامت أي من هاتين الجهتين بانتهاك هذه القاعدة، يحق للمكلفين إجبار الجهة المخالفة على الاحترام بالتزاماتها الدستورية. أما من الجانب المالي فإن ضمان المبدأ يعزز شعور المكلفين بالرضا والإيمان بالعدالة، مما يدفعهم إلى دفع الضرائب بشكل كامل ودون تردد. في المقابل، فإن التمييز بينهم بشكل تعسفي يمكن أن يؤدي إلى شعور بالاستياء والظلم، ويؤثر سلباً على العدالة الضريبية، مما قد يسبب ارتفاعاً في معدلات التهرب الضريبي التي تلحق ضرراً كبيراً بالخزينة العامة.

نتناول هذا الموضوع في إطار المبحثين، في المبحث الأول، نبين مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة، وفي المبحث الثاني نتطرق فيه متطلبات المبدأ والاستثناءات الواردة عليه.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة، المساواة، العراق.

## Abstract

This topic is of great importance, as the principle of equality has not only been confirmed by constitutional documents, but divine laws and international conventions have also recognized this principle, which makes It deserves attention, especially in the field of taxation. The principle of equality before taxes is of great importance from both constitutional and financial perspectives. From a constitutional perspective, this principle is considered a basic guarantee for taxpayers in the face of the legislator and the tax administration. If either of these two parties violates this rule, taxpayers have the right to force the violating party to respect its constitutional obligations. From a financial perspective, guaranteeing the principle enhances taxpayers' sense of satisfaction and belief in justice, which prompts them to pay taxes in full and without hesitation. On the other hand, arbitrary discrimination between them can lead to a feeling of



resentment and injustice, and negatively affect tax justice, which may cause an increase in cases of tax evasion that cause great harm to the public treasury. We will discuss this topic within the framework of two sections. In the first section, we will explain the concept of the principle of equality before tax, and in the second section, we will discuss the requirements of the principle and the exceptions to it.

**Keywords:** Tax, Equality, Iraq

### المقدمة

أولاً: **موضوع البحث وأهميته:** تعتبر الضريبة مصدراً هاماً وأساسياً في المجالين المالي والاقتصادي، حيث أنها أحد مصادر تمويل الموازنة العامة وتمثل الركيزة الأساسية للارتباط الوثيق بين الأفراد والمجتمع والدولة التي يعيشون فيها. ولا يقتصر دورها على المجال المالي والاقتصادي فقط، بل امتد إلى الجوانب السياسية والاجتماعية في إطار التقدم وظيفة الدولة الحديثة. ولذلك تعتبر الضرائب من أهم القضايا التي أولى لها المشرعون اهتماماً كبيراً منذ زمن طويل، سعياً لتحقيق العدالة والمساواة في الضرائب بين المكلفين.

تعتبر مبدأ المساواة أمام الضريبة من أهم المبادئ التي تعتمد عليها السياسة الضريبية الفعالة، لهذا دأبت معظم الدساتير دول العالم بالنص عليها في نصوصها الدستورية، وهذا يعني ضرورة أن يعامل مع الأفراد بشكل متساوٍ، فتمحي بينهم الفوارق ولا يتميز بينهم في الثروة أو السلطة أو النسب أو المذهب أو العرق أو الدين. إلا أن مجرد النص على هذا المبدأ لا يكون كافياً ما لم يقترن بوسائل تعمل على حمايته من جهة، وتضمنين تقييد القوانين من جهة أخرى، وتعتبر القضاء الدستوري من أهم الوسائل التي تقوم بتفعيل نصوص هذا المبدأ، وضمان حمايتها واحترامها من قبل المشرع، خاصة في نطاق الضريبة.

ثانياً: **اشكالية البحث:** تظهر اشكالية دراستنا من خلال السؤال التالي "ما هو مدى التزام القانون الضريبة الدخل العراقي والتشريعات الضريبية المقارنة بمبدأ المساواة أمام الضريبة؟ وما هي المتطلبات هذه المبدأ، وماهي الاستثناءات الواردة عليه؟ وتتفرع بطبيعة الحال عن هذه الاشكالية الرئيسية بعض الاسئلة المتعلقة بالمفاهيم وإطار النظري للدراسة.

ثالثاً: **هدف البحث:** يهدف هذا البحث تحديد معنى مبدأ المساواة في مجال الضريبة تحديداً واضحاً، من خلال تحديد مصادر المبدأ، وتبيان الأشخاص الخاضعين للمبدأ وتحديد أهم الاستثناءات على هذا المبدأ في تحقيق المصلحة العامة.

رابعاً: **اسباب اختيار البحث:** يتكون مبدأ المساواة من جزئيين: الجزء الأول يتناول موضوع المساواة في الحقوق، بينما الجزء الثاني يركز على المساواة في الأعباء والواجبات العامة. وقد حظي الجزء الأول باهتمام كبير وعناية واسعة، حيث قام العديد من الباحثين بدراسة جوانبه المختلفة، مثل المساواة أمام القضاء والمساواة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة. أما الجزء الثاني، فلم ينل القدر الكافي من الاهتمام

من قبل الباحثين، ولم يُعطَ العناية اللازمة لموضوع يتمتع بمكانة وأهمية في النظامين الدستوري والمالي للدولة. يتجلى ذلك في أن مبدأ المساواة أمام الضريبة، الذي يُعتبر أحد أشكال المساواة أمام التكاليف العامة، لم يُكتب عنه، دراسات مخصصة توفيه حقه. بل جاءت الإشارات المتعلقة به متفرقة في مصادر ومراجع متنوعة. لذا نهدف الى ابراز مبدأ المساواة أمام الضريبة ودراستها بأسلوب علمي دقيق، مع توضيح جميع المواضيع العلمية المهمة المتعلقة بهذا المبدأ.

**خامساً: منهج البحث:** سيعتمد الباحث في بحثه على المنهج المقارن بين النموذج الفرنسي والمصري والعراقي، كما سيعتمد على المنهج الاستقرائي لنصوص الدستور والتشريعات وتحليلها، ومحاولة الإلمام بجميع تفاصيلها، وذلك من أجل التوصل إلى حقيقة مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة، وسيعتمد أيضاً الى المنهج الوصفي من أجل تدعيم نصوص الدستورية والقوانين ذات العلاقة بموضوع البحث، وتوثيق ذلك بالتطبيقات القضائية.

**سادساً: خطة البحث:** سيتم تقسيم هذا البحث الى مقدمة ومبحثين، نتكلم في المبحث الأول مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة، بعد ذلك، ننتقل في المبحث الثاني الى الحديث عن متطلبات هذا المبدأ والاستثناءات الواردة عليه. وفي الختام نذكر أبرز نتائج وتوصيات.

### المبحث الأول: مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة

ان هذا المبدأ يقوم على اساس أنه "إذا كان الناس متساوين في منافع الحياة، فلا بد أن يكونوا متساوين في مسؤوليات والتكاليف" وهذا بدوره يمثل أحد أهم القضايا الدستورية التي يجب على السلطة التشريعية احترامها في نطاق فرض الضرائب. ونظراً لأهمية هذا الموضوع في إطار الضريبي سنتناوله في نطاق مطلبين نخصص الأول لتعريف مبدأ المساواة أمام الضريبة ومصادرها والثاني لتحديد الأشخاص المخاطبون بالمبدأ كالآتي:

### المطلب الأول: تعريف مبدأ المساواة امام الضريبة ومصادرها

يعتمد المبدأ على النصوص الدستورية في مختلف الدول التي تضمن حقوق وواجبات المواطنين دون أي تمييز أو تفریق لأي سبب<sup>(١)</sup>. وقد اتفق الفقه والقضاء في مجال الدستور على أن المعنى الحقيقي لهذا المبدأ لا يشير إلى المساواة المطلقة، بل إلى المساواة النسبية، أي المساواة القانونية بين الأفراد الذين تتشابه أوضاعهم القانونية وتتوافر لديهم الشروط القانونية اللازمة لفرض الضريبة. أما الأفراد الذين لا تتوفر فيهم هذه الشروط، فلا يحق لهم المطالبة بالمساواة الضريبية، فضلاً على ذلك، لا يوجد ما يمنع من وضع بعض الفروق بين المكلفين، بشرط أن تكون هذه الفروق مستندة إلى أسس موضوعية وتخدم مصلحة المجتمع. ويعد هذا المبدأ من القضايا الأساسية في القانون الدستوري حيث يُشكل ضماناً أساسياً من الضمانات الدستورية المتعلقة بحماية المكلفين في مجال الضرائب وأي انتهاك لهذا الضمان من قبل المشرع يعتبر تعسفاً في استخدام حقه في فرض الضريبة.



ويلاحظ أن المساواة في مجال الضريبة تنقسم إلى نوعين. النوع الأول هو المساواة الواقعية، فهي تلك التي تساوي بين الأفراد الموجودين في مراكز قانونية متساوية، لا تساوي بين الأفراد الموجودين في مراكز قانونية مختلفة، أي يجب أن تجعل المساواة هنا اعتباراً لواقع حياة أفراد المجتمع المختلفة<sup>(٢)</sup>. النوع الثاني هو المساواة القانونية، ويقصد بها أنه لا يجوز أن يتضمن القانون الضريبي أي تمييز بين الأشخاص في مجال الضريبة. وان على المشرع المراعاة مبدأ المساواة في مضمون القانون الضريبي عند سنه، كما تراعي الإدارة الضريبية والقضاء هذا المبدأ عند تطبيقه<sup>(٣)</sup>. تأسيساً على ذلك، نتحدث عن هذا الموضوع في إطار فرعين كالآتي:

### الفرع الأول: تعريف مبدأ المساواة أمام الضريبة

ويراد بالمبدأ " تحمل كل مكلف<sup>(٤)</sup> العبء الضريبي الذي يتلائم مع قدراته المالية وهذا من خلال عدم مطالبة جميع المكلفين بدفع الضريبي واحدة"<sup>(٥)</sup>. وهذا يعني أنه إذا استوفي شخصان محددان كافة المتطلبات التي نص عليها القانون للخضوع لضريبة الدخل، على سبيل المثال، وكان دخل كل منهما مساوياً لدخل الآخر، فيجب فرض نفس الضريبة عليهما بدون الفرق أو التمييز في مجال الضريبة. يعتبر هذا المبدأ من أبرز الغايات التي يهدف المشرع الضريبي الى تحقيقها، ومستمد من مبدأ المساواة "أمام القانون" أو مساواة المواطنين "لدى القانون" ويراد بها هو أن جميع دافعي الضرائب الذين مراكزهم قانونية متشابهة يجب أن يخضعوا لنفس معاملة قانونية، دون تمييزهم لأسباب المعينة تتعلق بشخصياتهم أو صفاتهم الفردية.

ومن المسلم به ان المساواة الضريبية لا تعني أن جميع المكلفين يجب ان يدفعوا نفس مقدار الضريبة، بل يجب أن يتناسب ما يدفعه كل منهم وقدرته المالية، وبعبارة أخرى أن تسعى الدولة الى أن تكون الضرائب التي تفرضها في مجموعها بحيث تتناسب والمقدرة التكلفة لدافعي الضريبة<sup>(٦)</sup>. وقد اشارت المحكمة الدستورية العليا المصرية في قرار لها الى ان مبدأ المساواة الذي كفله الدستور سنة ١٩٧١ من خلال المادة ٤٠ لا يعني ضرورة معاملة الجميع بشكل متساوٍ دون مراعاة الفروق في مراكزهم القانونية. فمبدأ المساواة أمام القانون وما يتطلبه من حماية قانونية متكافئة يفترض وجود تماثل في المراكز القانونية ضمن إطار الموضوع الذي ينظمه التشريع. وبالتالي، يجب معاملة هذه المراكز وفق قاعدة موحدة لا تميز بين أصحابها، مما يحافظ على موضوع الحقوق التي يتمتع بها الافراد<sup>(٧)</sup>. وكما إن مفهوم المبدأ لا يعني بالضرورة وجود نظام ضريبي موحد يطبق على جميع المكلفين، بل يمكن القول إن تحقيق المساواة أمام الضريبة يتطلب وجود أنظمة ضريبية متنوعة تتناسب مع احتياجات مختلف المكلفين. فتمييز المكلفين يعد أمراً ضرورياً يستند إلى مبادئ العدالة والإنصاف. على سبيل المثال، يجب التمييز بين أصحاب الدخل الذين يصعب تحديد دخلهم وأولئك الذين لا يمتلكون القدرة على التهرب من الضريبة، بالإضافة إلى ضرورة التفريق بين أصحاب الدخل الصغيرة وأصحاب الدخل الكبيرة<sup>(٨)</sup>.

ان الخطوة الأولى لتحقيق المساواة الضريبية هي تقسيم المكلفين إلى "طوائف" والتقسيم الشائع هو تقسيم المكلفين بحسب امكانياتهم المالية، ويقسم المكلفين عادة الى صغار المكلفين وكبار المكلفين، وهذا التقسيم شائع في مجال الضرائب على الدخل، اذ يقسم المكلفين الى فئات بحسب ما إذا كانت مواردهم تزيد أو تقل عن مبلغ معين، بناء على ذلك فان قانون قسم المكلفين الى ستة فئة<sup>(٩)</sup>. او يوجد تقسيم للمكلفين بحسب الضرائب التي يخضعون لها، اذ يوجد مكلفون يخضعون للضرائب على الدخل، بينما يخضع آخرون للضريبة على القيمة المضافة، ويخضع آخرون للضريبة على الشركات.... الخ.<sup>(١٠)</sup>

### الفرع الثاني: مصادر مبدأ المساواة أمام الضريبة

لقد فرضت الشريعة الإسلامية مبدأ المساواة بشكل عام قبل أربعة عشر قرناً من إقراره في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، وهو ما أكده الرسول (ص) في حجة الوداع في السنة العاشرة للهجرة، والتي بموجبها الناس متساوون ولا فرق بينهم من حيث العرق واللون<sup>(١١)</sup>.

ومعنى المساواة في القانون ينصرف الى الحقوق والواجبات، ومن أعطي حقاً أكثر من واجباته يكون تجاوز على الحق العام. ومن ثقلت التزاماته على حقوقه يكون قد تم التجاوز على حقوقه، وهذا ما ينطبق على المساواة أمام الضريبة. ويترجم ذلك في القانون إلى ما يلي: يتم فرض الضرائب على المكلف بقدر الوعاء الذي يملكه<sup>(١٢)</sup>. أساس ذلك في القانون يتمثل بما يأتي:

ان مبدأ المساواة يُعتبر من المبادئ الدستورية الأساسية التي تستند إليها أي نظام قانوني، ففي فرنسا، يجد المبدأ مصدره في النصوص الآتية:

١. إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر في ١٧٨٩ في المادة ٦٩ منه، وتنص على انه " يجب أن يكون القانون متساوياً للجميع، سواء حين يحمي او حين يعاقب"

٢. المادة ١٣ من إعلان حقوق الإنسان والمواطن التي تنص على انه " يجب أن توزع الضريبة العامة توزيعاً متساوياً بين جميع المواطنين"

٣. تنص ديباجة دستور ١٩٥٨ على أن " الشعب الفرنسي يعلن مجدداً أن جميع الناس، دون تمييز بناءً على الجنس أو الدين أو العقيدة، حيث يتمتع الأفراد بحقوق مقدسة وثابتة."

٤. المادة ٢ من الدستور الصادر في العام ١٩٥٨، والتي تنص على انه " تضمن فرنسا تحقيق المساواة بين كافة المواطنين أمام التشريع، دون أي تمييز بسبب الأصل أو الجنس أو المعتقد".

بالنسبة لمصر، فإن المبدأ يجد مصدره في ديباجة الدستور ٢٠١٤ المعدل حيث نص على ان " نقوم بإعداد دستور يضمن المساواة بين جميع الأفراد في الحقوق والواجبات دون أي شكل من أشكال التمييز. كما نصت الدستور بان تلتزم الدولة بضمان توفير فرص متساوية لجميع المواطنين دون أي شكل من أشكال التمييز"<sup>(١٣)</sup> وكذلك نصت الدستور بان " جميع المواطنين خاضعون للقانون بشكل متساوٍ، ويتمتعون بحقوق وحرية وواجبات عامة متكافئة. لا يُسمح بأي تمييز بينهم بناءً على الدين، أو العقيدة، أو الجنس، أو الأصل، أو اللون، أو اللغة، أو الإعاقة، أو المستوى الاجتماعي، أو الانتماء السياسي أو الجغرافي.<sup>(١٤)</sup>"



ففي العراق، لم يتضمن التشريع العراقي نصاً يحدد مبدأ المساواة أمام الضريبة بشكل خاص<sup>(١٥)</sup>، بل وضع نصاً عاماً تتكلم فيه عن هذا المبدأ، إذا نص دستور جمهورية العراق النافذ على حظر التمييز بين العراقيين لأي سبب كان<sup>(١٦)</sup>.

### المطلب الثاني: الأشخاص المخاطبون بمبدأ المساواة أمام الضريبة

إن المبدأ لها مجال واسع جداً، ويعني ذلك أن كافة الأشخاص، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، أو أشخاصاً من القانون الخاص أو القانون العام، يخضعون لمبدأ المساواة أمام الضريبة، وبمعنى الأخرى، فإن تطبيق هذا المبدأ لا يقتصر على الخاضعين له، بل يمتد إلى المعفيين منه. وبناء على ما سبق، سنتناول هذا الموضوع من خلال فرعين على النحو الآتي:

#### الفرع الأول: المساواة بين الأشخاص الخاضعين للضريبة

إن وجوب المساواة بين الأشخاص الخاضعين للضريبة قاعدة دستورية أنشئت إلى جانب قاعدة قانونية الضريبة<sup>(١٧)</sup>، حتى في الأحوال التي لم أشار فيها الدستور مبدأ المساواة في فرض الضرائب أو تحقيق المساواة بين الأشخاص الخاضعين للضريبة تستمد حينئذ من قاعدة المساواة أمام الحقوق والتكاليف التي يقرها الدستور. ومن ثم فإن المساواة بين الأفراد تعتبر مبدأ ثابتاً سواء في نطاق الضرائب أو في مجالات المختلفة، حتى وإن لم يذكر الدستور هذا المبدأ، لأن المساواة هي المبدأ الأساسي في قيام المجتمع المنظم<sup>(١٨)</sup>. وينبغي على المشرع أن يعامل مع جميع المكلفين بنفس الطريقة طالما أن أوضاعهم ومراكزهم القانونية متماثلة<sup>(١٩)</sup>، ولا يستطيع أن يمايز في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الخاضعين للضريبة على أساس أحد أسباب التمييز المحظورة دستورياً مثل العرق أو الأصل أو الدين الخ، لا يجوز للمشرع أن يفرض ضريبة على فئة من الأفراد دون أن يفرضها على فئة أخرى<sup>(٢٠)</sup>، إذا كانت الفئة الثانية تستوفي الشروط التي تبرر فرض الضريبة، وفي حالة التمييز بينهما في المعاملة الضريبية دون مبرر قانوني، مثل اختلاف المركز القانوني أو تحقيق المصلحة العامة فإن هذا التمييز محظور دستورياً<sup>(٢١)</sup>.

ويلاحظ أن المساواة في الخضوع للأشخاص للضريبة تكون واجبة بين الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الخاصة متى يتم تحقق الواقعة التي تؤدي إلى فرض الضريبة، ومن ثم لا تُستثنى أشخاص القانون العام من الضرائب إلا بنص تشريعي خاص، كما يُشترط أن يكون مرد هذا الاستثناء أسباباً موضوعية معقولة. ومن ثم كقاعدة العامة أن المساواة أمام الضريبة لا تقوم بين المواطنين فقط، وإنما بينهم وبين الأجانب أيضاً، ولا يجوز في تطبيق الضريبة التفرقة بين المكلفين استناداً إلى معيار الجنسية<sup>(٢٢)</sup>.

#### الفرع الثاني: المساواة بين المستفيدين من الإعفاء من الضريبة

لا تقتصر المساواة أمام الضريبة على المساواة في تحمل الضريبة فقط، بل تشمل أيضاً على الإعفاء<sup>(٢٣)</sup> منها، ومعنى ذلك أنه لا يجوز التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة سواء بإخضاعهم للضريبة أم بإعفائهم منها. وبناءً على ذلك، أفتت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري عدم جواز استفادة شركات قطاع الأعمال العام من الإعفاء من الرسوم المحلية المحددة في قرار

وزير الإدارة المحلية رقم ٢٣٩ لسنة ١٩٧١، وذلك استناداً إلى تشابه مركز هذه الشركات مع شركات المساهمة الخاصة<sup>(٢٤)</sup>.

ولكن اتخذت المحكمة الإدارية العليا في مصر موقفاً مخالفاً لهذا المفهوم، حيث أكدت أن "المساواة في فرض الضريبة أمرٌ مختلف عن الإعفاء أو عدمه في حالات فردية يحددها القانون وفقاً لتقدير السلطة المختصة. ورغم أن المساواة بين لدافعي الضرائب عند فرض ضريبة محددة تعد واجبة قانوناً، بالرغم من ذلك لا يعني بالضرورة المساواة في الإعفاء. فالإعفاء يعد مسألة مختلفة تماماً، ولا يوجد ما يمنع الجهة الإدارية من منح الإعفاء بشكل إلزامي وفق نص قانوني محدد، أو أن يكون الإعفاء جوازياً، كما لو منح القانون الحكومة الحق في تقرير الإعفاء أو عدمه. وفي هذه الحالات، يُعتبر الإعفاء منحة من الإدارة لصاحب الشأن، تُمنح بناءً على تفويض من القانون، مما يمنح الإدارة حرية تقدير منح الإعفاء. وبالتالي، لا يمكن للممول إجبار الإدارة على منحه هذا الإعفاء، طالما أن المشرع قد منحها حرية التقدير بشكل كامل، ولا يحدها في ذلك سوى عيب استعمال السلطة<sup>(٢٥)</sup>"

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الحكم منتقد وذلك لعدم وجود سند قانوني أو منطقي لتجزئة هذا المبدأ وقصره على حالة الخضوع للضريبة وعدم تطبيقه على إعفاء منها، كما أنه لا يجوز للمشرع الضريبي أن يعهد للإدارة بأية سلطة تقديرية بشأن منح المزايا الضريبية، وبالتالي يجب على المشرع أن يحدد شروط الاستفادة من هذه المزايا وفقاً لمعايير موضوعية غير قابل للتأويل، ومؤدى ذلك أن الإدارة ليس لها سوى اختصاص مقيد، فإذا ما توافرت في المكلف شروط الحصول على هذه ميزة، فإنه يجب على الإدارة الضريبية منحه إياها، لا يحق للمشرع أيضاً أن يعطى للإدارة سلطة تقديرية واسعة في تطبيق قانون الضريبي تؤدي إلى التحكم خصوصاً في مجال منح المزايا والإعفاءات الضريبية<sup>(٢٦)</sup>.

علاوة على ذلك، تتضمن المساواة معاملة أصحاب المراكز القانونية المختلفة معاملة قانونية مختلفة ومعاملة أصحاب المراكز القانونية المماثلة بشكل مماثل. ومع ذلك، يجوز للمشرع الضريبي أن يقرر الاستثناءات في مجال الإعفاء الضريبي الذي قد يكون مشروعاً للمصلحة العامة، أو لتشجيع قدرات فئة من المجتمع بمنحها مزايا خاصة، أو لتشجيع القطاع الزراعي أو الصناعي، دون أن يتناقض مع المساواة في الإعفاء الضريبي، وهذا ما قرره المشرع العراقي في قانون الدخل الضريبي بمنح كل مكلف مقيم إعفاء من الضرائب المستحقة على دخله التقديري عن كل عام مبلغ مليونين وخمسمائة ألف دينار عراقي<sup>(٢٧)</sup>. مبلغ ثلاثة ملايين ومئتي ألف دينار عراقي للأرملة أو المطلقة ومبلغ مئتي ألف دينار عراقي لكل من الأبناء الذين تتولى رعايتهم وفقاً للقانون بغض النظر عن عددهم<sup>(٢٨)</sup> وبهذا قد حقق المشرع العراقي مبدأ المساواة في الاعفاءات الضريبية كون المشرع عامل أصحاب المراكز القانونية المختلفة معاملة قانونية مختلفة.



## المبحث الثاني: متطلبات مبدأ المساواة أمام الضريبة والاستثناءات الواردة عليه

إن المبدأ ليس صارماً يقضي بإلغاء جميع أشكال التمييز، بل هو مبدأ مرن نسبياً، فهذا المبدأ لا يعني أن يتم التعامل مع جميع المكلفين بشكل متساوٍ دون النظر إلى ظروفهم ومراكزهم القانونية. بل إنه يسمح بوجود تباين في المعاملة بين المكلفين عندما تختلف ظروفهم ومراكزهم القانونية. على الرغم من ذلك، يوجد عدد من المبادئ المتعلقة بمبدأ المساواة أمام الضريبة يجب الالتزام بها أثناء تطبيق هذا المبدأ.

وبناء على ذلك سنتناول هذا الموضوع من خلال مطلبين على النحو الآتي:

### المطلب الأول: متطلبات مبدأ المساواة أمام الضريبة

لا يمكن تحقيق هذا المبدأ إلا من خلال توفير مجموعة من الشروط التي تُعتبر مبادئ أساسية يجب الالتزام بها. ومن أبرز هذه المبادئ هو:

#### الفرع الأول: عدم التمييز بين أصحاب المراكز المتماثلة

تعد المعاملة الضريبية المتماثلة بين المراكز القانونية المتماثلة أصل في المساواة أمام الضريبة ويجب على المشرع مراعاة ذلك، الأمر هنا يتعلق بالالتزام على المشرع، والا كان النص التشريعي مخالفاً للدستور، فالمحظور على المشرع أن يقرر اختلاف المعاملة لأصحاب المراكز المتماثلة. وتأكيداً على مبدأ عدم التفرقة بين أصحاب المراكز المتماثلة ذهب المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى أن "زيادة الأجرة التي تحددها بعض التشريعات. كنص القانون الإيجارات التي يتعين على جميع المؤجرين الذين تتماثل مراكزهم القانونية من كل الوجوه بالنسبة إلى حق في طلبها، ذلك أن المساواة التي تعنيها في المادة (٤٠) من الدستور تنحصر في عدم جواز التمييز بين المواطنين الذين تساوي مراكزهم القانونية من خلال توافق العناصر التي تسند إليها"<sup>(٢٩)</sup>.

ففي فرنسا، حكمت المجلس الدستوري بعدم دستورية النص يتعلق بالأسر أحادية الآباء الذي جاء في قانون الميزانية لعام ١٩٩٧<sup>(٣٠)</sup>.

ومن زاوية أخرى يحتوي التشريع العراقي على مجموعة من النصوص التشريعية التي تعد اخلالاً بمبدأ المساواة أمام الضريبة ومنها قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٠ التي تنص على اعفاء الرواتب والاجور التي يتقاضاها منتسبو الدولة والقطاع العام ومنتسبو الدولة في القطاع المختلط من ضريبة الدخل، واخضاع العاملون في القطاع الخاص للضريبة، كما في قانون الموازنة العامة العراقية في سنة ٢٠٠٨ عاد لتمييز الموظف من غيره، حينما ضاعف مبلغ السماعات للموظف فقط، هذا الاجراء بحد ذاته تعتبر مخالفة لمبدأ المساواة أمام الضريبة لان الاعباء الاجتماعية والاقتصادية التي مر بها الموظف هي ذاته التي يعيشها العامل في القطاع العام، لا بد ان هذا الاخير قد تكون الظروف اشد عليه<sup>(٣١)</sup>.

ومن الجدير بالملاحظة ان المبدأ المعاملة المتماثلة يجب ان يفهم بصفة عامة، على انه لا يعني استبعاد المعاملة المختلفة بين المكلفين في ذات المراكز القانوني، شريطة ان يكون معيار التمييز موضوعياً ومعقولاً في ضوء هدف الاجراء ونتيجته، ومن ثم لا يجوز ان يكون الاجراء غير متناسب مع الهدف المبتغى<sup>(٣٢)</sup>.

## الفرع الثاني: حظر التشريع التحكيمي

إن مبدأ المساواة، مثل غيره من المبادئ الدستورية، ينبغي أن يتكيف مع التغيرات التي تحدث نتيجة للتطورات الاجتماعية والاقتصادية. فهذا المبدأ ليس مجرد عنوان بلا مضمون، ولا يمكن اعتباره مطلقاً، إذ يُعتبر من البديهيات في الفقه أنه لا يمكن منح أي مبدأ دستوري صفة مطلقة، نظراً لما يفرضه الواقع العملي. ومن بين متطلبات مبدأ المساواة، هو حظر التشريع التحكيمي في القضايا الضريبية<sup>(٣٣)</sup>. وهذا يعني يجب على المشرع ان تلتزم بعدم اصدار قوانين ضريبية التي تتسم بالتحكم او التعسف، إذ يتعارض هذا النوع من التشريع مع مبادئ العدالة والمساواة في مجال فرض الضريبة، وعادةً ما يفترق التشريع التحكيمي إلى الأسس القانونية السليمة مما يؤدي الى تحمل المكلف عبء الضريبي بشكل غير عادل او غير مناسب.

من الواضح أن أحد العناصر الأساسية لتعريف الضريبة من منظور دستوري هو أنه فرضها يجب ألا يكون تحكيمياً، فالمساواة التي ينص عليها الدستور تتعارض مع التحكم، وبالتالي فإن التمييز المرفوض والذي يتعارض مع مبدأ المساواة هو التمييز التحكيمي. والتحكم هو أمر لا يمكن قبوله منطقياً أو عقلياً<sup>(٣٤)</sup>. وفي هذا المقام، يمكن تعريف التحكم في مجال الضرائب بأنه "إشارة إلى حقيقة أن الاعباء الضريبية لا يمكن فرضها إلا وفقاً لمعايير معينة قابلة للتطبيق بشكل عام بدرجة كافية، وأنه لا يمكن قانوناً فرض ضريبة بعد قرار إداري يستند إلى تفضيل لا علاقة له بأي اختيار يحدده المشرع"<sup>(٣٥)</sup> وتأسيساً على ذلك ان حظر التشريع التحكيمي في مجال الضريبة يعني ان يجب على المشرع أن يحدد معايير موضوعية لفرض المسؤولية الضريبة، ومن ثم فإن فرض الضرائب بصورة عشوائية يعد غير دستوري<sup>(٣٦)</sup>.

### المطلب الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ المساواة أمام الضريبة

يُعتبر هذا المبدأ من أبرز الضمانات الدستورية في إطار الضرائب ويعني ذلك أن التشريع الضريبي يجب ان يعامل مع اصحاب المراكز القانونية المتشابهه معامله ضريبية متشابهه، وفي مقابل يعامل المشرع مع أصحاب المراكز القانونية المختلفة معامله ضريبية مختلفة، ولكن مبدأ المساواة امام الضريبة على غرار المبادئ الدستورية الأخرى يرد عليه استثناءات، فقد يقرر المشرع استثناءات لتحقيق منفعة العامة، مما يجعل لا تتنافى مع مبدأ المساواة، لأن المشرع في هذه الاستثناءات لا يهدف الى تحقيق مساواة شكلية وإنما تحقيق مساواة عملية. سنتناول هذا الموضوع خلال فرعين أساسيين، وذلك على النحو الآتي:

### الفرع الأول: المعاملة المتماثلة بين المراكز القانونية المختلفة

القاعدة انه يجب على المشرع أن يعامل مع اصحاب المراكز المتماثلة معامله متماثلة، اما بالنسبة لأشخاص المراكز المختلفة يجوز للمشرع ان يعاملهم معامله مختلفة، وهذا لا يعتبر استثناء على المبدأ المساواة الضريبية، كما يجوز للمشرع ان يعامل مع اصحاب المراكز القانونية المختلفة معامله متماثلة، وهذا يعد استثناءً حقيقياً على المبدأ، وان هذه الاستثناء تعتبر وسيلة فنية يلجأ اليها المشرع لتحقيق مقاصده من خلال اخراج بعض القضايا الموضوعية من حكم القاعدة الضريبية العامة تحقيقاً لمصالح



العامّة<sup>٣٧</sup>. وتجدر الإشارة إلى أن هناك اختلافاً واضحاً بين موقف القضاء الفرنسي وموقف القضاء المصري بشأن دستورية أو عدم دستورية هذا الاستثناء<sup>(٣٨)</sup>.

أما بالنسبة لموقف القضاء العراقي، لا يوجد في حكم محكمة الاتحادية العليا العراقية ما يؤيد أو ينكر مثل هذا الاستثناء، وبالمقابل يوجد مثل هذا الاستثناء في القوانين العراقية بالتحديد قانون الضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ حيث أجاز المشرع الضريبي لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية بموجب المادة (٥٩) من القانون النافذ<sup>(٣٩)</sup> وهذا يعني ان جميع المكلفين الذين مراكزهم قانونية المختلفة، يخضعون لنفس النظام بشأن تسوية صلحية ويعامل معهم معاملة متماثلة.

ومن الواضح أن تحقيق المساواة الضريبية ليس معناها بالضرورة أن كل من يختلف مركزه قانوني عن الآخرين سوف يعامل معه معاملة مختلفة بشكل الدائم. لأن هذه المساواة في الواقع لا تمنع القانون ان ينص على تطبيق قواعد قانونية متماثلة على مراكز قانونية مختلفة، وبالتالي فإن الحد من نطاق عمومية القواعد القانونية من شأنه أن يخل بمبدأ المساواة الضريبية. ولذلك ليس من الضروري ان يضع المشرع قواعد تشريعية محددة لكل فئة فيما يتعلق بالسعر والجبابة وغيرها، بحجة اختلاف المراكز القانونية، وهذا يعني أن تأثير هذه الاختلافات لا يمتد إلى جميع الأمور التي تدخل في نطاق الضريبة من منظور قانوني، بل يقتصر على بعضها<sup>(٤٠)</sup>.

فمثلاً، فيما يتعلق بالضرائب الجمركية، لا يجوز للموظف أن يطالب بوجود قواعد قانونية خاصة لما قد يستورده بحجة أن وضعه القانوني يختلف عن وضع التاجر الذي يمارس نشاط توريد السلع والبضائع، لأن تنظم القواعد الجمركية مسألة محددة، وهي فرض الضرائب على أي بضائع تعبر حدود الدولة. غير ان هذا القول لا يمنع الموظف من الاستفادة من معاملة خاصة في إطار هذا القانون، مثل بعض التسهيلات المحددة أو الإعفاءات المرتبطة بمركزه<sup>(٤١)</sup>. من أشهر الأحكام في هذا الصدد، الحكم المجلس الدستوري الفرنسي في ٢٩ ديسمبر ١٩٨٣، حيث كان الأمر يتعلق بالقانون الخاص بمنشأة الطرق والكباري، حيث قرر المجلس في هذا الشأن بأن الإتاوة المقررة لعبور الجسور يمكن ان تختلف تبعاً لتنوع المراكز القانونية الخاصة للمستفيدين، فإن يجوز التمييز لمصلحة المستفيدين الذين يقيموا او يعملون في المحافظة<sup>(٤٢)</sup>.

### الفرع الثاني: التمييز في المعاملة الضريبية تحقيقاً للمصلحة العامة

ان مبدأ المساواة الضريبية لا يمنع المشرع من الانحراف عن هذا المبدأ لأسباب تتعلق بتحقيق المنفعة العامة. إن هدف المشرع الذي يقرر هذا التمييز في المعاملة الضريبية هو تحقيق المصالح العامة من ناحية الاقتصادية، وذلك تشجيع الأفراد على توجيه استثماراتهم أو استثمار أموالهم في مجال محدد. من بين الأمثلة على الاحكام التي أصدرها المجلس الدستوري الفرنسي في هذا الصدد" قرار رقم ٣ الصادر من يناير ١٩٨٦ حيث اعلن المجلس الدستوري ان لا يخالف الدستور النص القانوني الذي يقرر بفرض ضريبة لمرة واحدة على الأموال الموجودة بالخارج بطريقة غير مشروعة، والتي كان يجب أن تعاد

داخل فرنسا قبل أول يناير ١٩٨٧ على ألا تتجاوز الضريبة ١٠% من قيمة هذا الأموال، وقد قدر المجلس الدستوري ان هدف رئيسي من هذا النص من جهة نظر المشرع، هو حث الأفراد على إعادة هذه الاموال الى فرنسا، وبالتالي يستفيد الاقتصاد القومي الفرنسي بوسائل مالية جديدة<sup>(٤٣)</sup>.

وفي مصر، لا يوجد من ضمن قرارات المحكمة الدستورية العليا قراراً مشابهاً في المجال الضريبي يميز في المعاملة الضريبية تحقيقاً للمصلحة العامة، الا هذا التمييز موجود في بعض القوانين المصرية المرتبطة بالسياسة الاقتصادية، والتي تهدف إلى تحفيز الأفراد على الاستثمار. ومثال على ذلك، القانون ضمانات وحوافز الاستثمار، وقد منح القانون عدداً من الاعفاءات من الضريبة للشركات والمنشآت<sup>(٤٤)</sup>.

وفي العراق ايضاً، لا يوجد قرار من القضاء الدستوري يؤيد أو ينفي هذا التمييز، ولكن هذا التمييز موجود في بعض القوانين العراقية التي تقرر لتحقيق المنفعة العامة وعلى وجه الخصوص " نصت المادة (١/٧) من الضريبة الدخل على اعفاء الدخل الزراعي المتأتي للمزارعين ومربي الحيوانات من المنتجات النباتية والحيوانية بما في ذلك تربية الحيوان<sup>(٤٥)</sup>. هذا يتبين أن الغرض الأساسي من تمييز هذه الفئة عن الفئات الأخرى في المعاملة الضريبية هو تشجيع زيادة الإنتاج وخدمة المصلحة العامة<sup>(٤٦)</sup>.

كما أشار قانون الاستثمار العراقي إلى أن المشروع الذي يحصل على ترخيص الاستثمار من الهيئة يتمتع بإعفاء من الضرائب والرسوم لفترة عشر سنوات، تبدأ من تاريخ بدء التشغيل التجاري<sup>(٤٧)</sup> ويلاحظ ان هدف المشرع من هذا الاعفاء هو دعم المشاريع الاستثمارية، ولا شك ان هذا التمييز جائز دستورياً على رغم من تماثل المراكز القانوني للمستثمر مع بعض المكلفين الاخرين، وتسوغه اعتبارات تتعلق بالمصلحة العامة.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع يستطيع أن يخرج عن هذا المبدأ، إلا أن صلاحياته تخضع لقيود مهمة، فمن ناحية، يحرص القاضي الدستوري بشكل بالغ على ان المصلحة العامة ليست ذريعة بسيطة للمشرع لإقرار تمييزاً تعسفياً بين المكلفين. ومن ناحية أخرى، يجب على المشرع أن يستند في تقييمه على معايير موضوعية وعقلانية مبنية على الأهداف المقصودة التي يضعها<sup>(٤٨)</sup>.

### الخاتمة

بعد إتمام إعداد بحثنا، توصلنا إلى الخاتمة التي تتضمن مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات الهامة، وسنقوم بعرضها فيما يلي:

#### أولاً: الاستنتاجات

١. ويراد بالمبدأ المساواة أمام الضريبة تحمل كل مكلف العبء الضريبي يتفق مع قدرته المالية.
٢. يُعد هذا المبدأ من أهم المبادئ الدستورية في مجال الضرائب، إذ يضمن حقوق دافعي الضرائب ويسعى إلى تقليص الفجوات الاجتماعية والاقتصادية وتعزيز شعور الأمان لدى جميع المكلفين، مع التأكيد على عدم التمييز بينهم بسبب اللون أو اللغة أو الجنس أو الآراء السياسية.
٣. لا تقتصر المساواة أمام الضريبة على المساواة في تحمل الضريبة، بل تشمل أيضاً على الاعفاء منها، ولا يوجد سند قانوني او منطقي لتجزئة هذا المبدأ وقصره على حالة الخضوع المكلفين للضريبة وعدم تطبيقه على الاعفاء منها.



٤. ان المساواة الضريبة المقررة للمكلفين هي مساواة قانونية نسبية، وليست مساواة مطلقة، بمعنى ان يجوز تباين في المعاملة بين المكلفين عندما تختلف ظروفهم ومراكزهم القانونية وذلك من اجل تحقيق المصلحة العامة.

### ثانياً: التوصيات

١. ضرورة النص صراحة في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ على مبدأ المساواة أمام الضريبة، كما هو موجود في دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢. وذلك ليكون العراق رائداً في هذا المجال الحيوي، ويجب التأكيد على ضرورة التطبيق الفعلي لهذا المبدأ، وضمان احترامه وحمايته، وعدم السماح بأي تمييز غير مستند إلى أسس قانونية.
٢. يتعين على المشرع الالتزام بعدم إصدار قوانين ضريبية تتسم بالتحكم أو التعسف، حيث يتعارض هذا النوع من التشريع مع مبادئ العدالة والمساواة في مجال الضرائب.
٣. نوصي باستبدال مصطلح "المكلف" بمصطلح "الممول"، لأن المكلف هو الشخص الذي يلزم بحجز الضريبة المستحقة على الممول وتوريدها الى الإدارة الضريبية، أما الممول هو الشخص الخاضع للضريبة، والملمزم بدفعها قانوناً وبصفة أساسية.

### الهوامش

- (١) د. فوزي حسين سلمان الجبوري & د. مروان حسين أحمد: الحماية القانونية للحق في التنمية المستدامة، مجلة دراسات البصرة، العدد ٤٩ لسنة الثامنة عشرة، ٢٠٢٣، ص ١٨٥.
- (٢) صالح أحمد الفرجاني: مبدأ المساواة أمام القانون وتطبيقاته في القانون الليبي، مجلة العلوم القانونية والشرعية، جامعة الزاوية، ليبيا، العدد ٦، ٢٠١٥، ص ٢٣٣.
- (٣) جهاد سعيد الخصاونة: الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان للدراسات العليا، ٢٠٠٦، ص ١٣٠.
- (٤) وقد عرف المشرع العراقي المكلف في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، في المادة ١ الفقرة ٨ أنه " كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون". يلاحظ أن المشرع العراقي يستخدم مصطلح "المكلف" للإشارة إلى الشخص الذي يقوم بدفع الضريبة. وقد يخلط بين معنى المكلف والممول، حيث أن الممول هو الشخص الذي يخضع للضريبة ويكون ملزماً بدفعها وفقاً للقانون. في حين أن المكلف هو الشخص الذي يتعين عليه حجز الضريبة المستحقة على الممول وتوريدها إلى الإدارة الضريبية.
- من المهم الإشارة إلى أن التشريعات الضريبية عادة لا تميز بين المكلف والممول، حيث تستخدم تعبير "المكلف" أو "الممول" في نصوصها. ففي القانون العراقي، يعتمد المشرع على مصطلح "المكلف"، بينما في مصر يُستخدم مصطلح "الممول" في التشريعات والكتابات ذات الصلة.
- (٥) د. رمضان صديق محمد: منهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الاول لكية الحقوق، جامعة حلوان، تحت عنوان: دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري مجموعة بحوث المؤتمر، القاهرة، ١٩٩٨، ص ١١٦.

- (٦) وقد أعطت المحكمة الدستورية العليا في مصر لهذه الفكرة تكريساً دستورياً، فهي تقرر "وحيث أن من المقرر في قضاء هذه المحكمة أن مبدأ المساواة أمام الضرائب لا يعني أن يتماثل الممولون في مقدار الضريبة التي يؤدونها، بل يقوم التماثل على وحدة تطبيقها من الناحية الجغرافية، فالتكافؤ بينهم ليس فعلياً بل جغرافياً" حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر في الدعوى رقم ١٩ لسنة ١٥ قضائية "دستورية" صادر بتاريخ ٨ ابريل ١٩٩٦. مشار إليه في موقع المحكمة الدستورية العليا في مصر [/https://www.sccourt.gov.eg](https://www.sccourt.gov.eg)
- (٧) ينظر على سبيل المثال القضية رقم ١٠ لسنة ١٤ قضائية / دستورية ١٩/٦/١٩٩٣ & القضية رقم ١٠٢ لسنة ١٢ قضائية/ دستورية جلسة ١٩/٦/١٩٩٢. اشارة اليها د. رمضان صديق محمد: المنهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الاول لكلية القانون، جامعة حلوان، دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري مجموعة بحوث المؤتمر، القاهرة ١٩٩٨، ص ١١٦.
- (٨) د. محمد محمد عبداللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢، ص ١٣٥.
- (٩) انظر المادة ١٣ من قانون الضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل منشور في الوقائع العراقية العدد ٢٩١٧، السنة الخامسة والعشرون، بتاريخ ٢٧ ي كانون الأول ١٩٨٢.
- (١٠) د. محمد محمد عبداللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ١٣٦.
- (١١) د. مصطفى الزلمي: حقوق الانسان في الإسلام، دار السلامة، دمشق، الطبعة الاولى، ٢٠٠٧، ص ٣٠.
- (١٢) عباس مفرج فحل يعقوب: الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بني الأردن والعراق، اطروحة الدكتوراة، كلية الدراسات العليا، قسم القانون، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، ٢٠١٣، ص ٧٢.
- (١٣) المادة (٩) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤
- (١٤) المادة (٥٣) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤
- (١٥) يلاحظ ان بعض الدساتير نص صراحةً على قاعدة المساواة امام الضريبة مثل دستور الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠١٢ الذي قرر في المادة ١٨ / الفقرة الثانية منه ما يأتي "يقوم النظام الضريبي على أساس عادلة، وتكون الضرائب تصاعدياً بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية"
- (١٦) تنص المادة (١٤) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ على ان "العراقيين متساوين امام القانون دون التمييز بسبب الجنس او العرق او القومية او الأصل او اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي او الوضع الاقتصادي او الاجتماعي"
- (١٧) يقصد بقاعدة قانونية الضريبة سيادة حكم القانون في شؤون تحصيل دين الضريبة، فلا يجوز فرض الضريبة أو تعديلها أو جبايتها أو حتى إعفاؤها إلا من خلال قانون يصدر عن السلطة التشريعية، التي تمثل إرادة الشعب وتستمد سلطتها وشرعيتها من. د. سعد العطية حمد الموسى: البنيان القانوني للقاعدة الضريبية، مجلة كلية القلم الجامعة، المجلد ٥، العدد ٩، السنة ٢٠٢١، ص ٩.
- (١٨) عباس مفرج فحل يعقوب: الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ٧٤.
- (١٩) في العراق، تسعى لجان الاستئناف والهيئة التمييزية المختصة بالقضايا الضريبية إلى تحقيق مبدأ المساواة في فرض الضرائب. حيث قررت الهيئة التمييزية أن الإدارة الضريبية قد قامت سابقاً بتقدير الضريبة على أرباح المكلف من الحمام الذي يملكه، ثم قامت بتقدير إضافي. وقد اعترض المكلف على هذا التقدير أمام اللجنة الاستئنافية، التي أصدرت قراراً بعد التدقيق بإلغاء التقدير الإضافي، وذلك لأن الحمام، بكلا قسميه الرجالي والنسائي، يعمل بشكل موسمي مثل باقي الحمامات العامة، حيث يزداد العمل فيه خلال فصل الشتاء ويقف في فصل الصيف. ولدى التمييز الإدارة الضريبية قرار اللجنة الاستئنافية قررت الهيئة التمييزية بتصديق القرار وعند النظر في قرار اللجنة الاستئنافية



من قبل الهيئة التمييزية، تم التصديق على هذا القرار. القرار الهيئة التمييزية رقم ٤١/تمييز/١٩٩٩/ اشارت اليه د. عباس مفرج فحل: الضامات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ١٣٧.

(٢٠) وتطبيقاً لذلك، قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر في ٦ ديسمبر ١٩٩٣ بعدم دستورية قانون الضريبة على المرتبات العاملين في خارج حيث قرر في هذا الحكم على ان "تجد الاشارة الى ان المشرع المصري كان قد اصدرت قانوناً يفرض بموجبه ضريبة على المرتبات العاملين المصريين خارج مصر (قانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩) غير ان قصر عبء هذه الضريبة على العاملين في الدولة والقطاع العام دون غيرهم من الممولين الاخرين، وقد تعرض المحكمة الدستورية العليا المصرية لمدي دستورية هذا القانون، وخلصت إلى عدم دستوريته، لأنه أخرج من مجال سريانه غير العاملين في الدولة والقطاع العام ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عملهم في الخارج، وهم طائفة من المواطنين كان من الواجب اخضاعهم للضريبة، الا ان ذلك لم يحدث مما يعد اخلاً بالتكافؤ الواجب دستورياً في المعاملة القانونية بين المكلفين الذين يشغلون ذات المراكز القانونية. حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية "دستورية" الصادر في ٦ ديسمبر لعام ١٩٩٣، المشار اليه من قبل. د. عبد الحميد الشوايبي & د. نبيل لطفي خاطر: موسوعة الضرائب، الفقه، القضاء، التشريع، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٧، ص ٥٩٩.

(٢١) د. وليد الشناوي: الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب، دراسة تأصيلية تحليلية مقارنة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد ٦٥، ٢٠١٨، ص

(٢٢) وجدير بالذكر ان مبدأ المساواة امام الضريبة بين المواطنين والأجانب ليس مبدأ مطلقاً، يمكن للمشرع مخالفة هذا المبدأ في بعض حالات إذا استند الى مبررات موضوعية معقولة.

(٢٣) يقصد بالإعفاء الضريبة عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم، وذلك من خلال القانون. وتجدر الإشارة الى انه يجب التمييز بين الاعفاءات والسماحات، ذلك أن هذا المفهوم الأخير ينطوي أيضاً على نوع من الاعفاءات ولكنها اعفاءات ذات طبيعة شخصية، ويتم منح هذه السماحات عملاً بمبدأ شخصية الضريبة الذي يراعي الظروف الشخصية والاعتبارات العائلية للمكلف، ويلاحظ ان هذا المبدأ يختلف عن مبدأ عينية الضريبة الذي لا يأخذ بعين الاعتبار ما يواجهه المكلف من أعباء شخصية وعائلية. د. علي عباس عياد: النظم الضريبية المقارنة، ج ١، مؤسسة الشباب للطباعة، الإسكندرية، ١٩٧٨، ص ١١٦.

(٢٤) بياناً لذلك فإن تنظيم شركات قطاع الأعمال يهدف الى تمكينها من مواجهة الأوضاع الاقتصادية للسوق ومساءلتها حسب النتائج، أن تسعى بقدر الامكان إلى الربح المادي والمضاربة في السوق، وهي في ذلك لا تختلف عن الشركات المساهمة المملوكة للقطاع الخاص، ومن الملاحظ أن قانون شركات قطاع الأعمال قد أكد مبدأ المساواة بين هذه الشركات وشركات المساهمة الخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، فقد نصت المادة ٧ من القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٨١ بشأن شركات قطاع الأعمال على أنه "لا يجوز حرمان الشركة الخاضعة لأحكام هذا القانون من أية مزايا أو تحميلها بأية أعباء تخل بالمساواة بينها وبين شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المسار اليه التي تعمل في ذات النشاط" وخلصت الجمعية العمومية لقسامي الفتوى والتشريع إلى أن الإعفاء من الرسوم المحلية يعد ميزة يشكل انفراد شركات قطاع الأعمال العام بها دون شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ إخلالاً بهذا المبدأ. ج.ع.، ٢١ يونيو ١٩٩٧، ملف رقم ٤٧/٤٩٣/٢، مجموعة المبادئ، الجزء الثاني من أول يناير ١٩٩٧ حتى آخر مارس ١٩٩٧، ص ١٠٧، المشار اليه من قبل د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ٢٤ وما بعدها.

(٢٥) المحكمة الادارية العليا، الطعن رقم ١٧٨٢ لسنة ٢ قضائية بتاريخ ١٩٥٩/٥/٩.

(٢٦) وتطبيقاً لذلك، قضى المجلس الفرنسي بعدم دستورية المادة (١٠٢) من قانون الميزانية لعام ١٩٨٩، والتي كانت تخول الإدارة امكانية أن تطلب من القاضي تصحيح خطأ تسببت فيه، وذلك في أي وقت، على الرغم من احتمال

انتهاء مدة تقادم، لأنها تمنع الممول من ان يستفيد من تقادم اكتمل من قبل وفقاً للقانون القائم، بينما يستطيع الممول نفسه ان يتمسك بالتقادم تجاه أي ممول آخر، مما يشكل اعتداءً على مبدأ المساواة.

Décision n° 89-268 DC du 29 December 1989. المجلس الدستوري الفرنسي. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/>.

د. محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ١٢٦.

(٢٧) المادة (12)، الفقرة (1)، البند (ب) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل، سبقت الإشارة إليه.

(٢٨) المادة (١٢)، الفقرة (١) البند (ج) القانون نفسه.

(٢٩) وقضت المحكمة في حكمها الصادر في ٢٩ / ٤ / ١٩٨٩، بأنه " صور التمييز التي أوردها المادة (٤٠) من الدستور التي تقوم على اساس من الاصل أو الجنس او اللغة أو الدين أو العقيدة لم ترد على سبيل الحصر، فهناك صور أخرى من التمييز لها أخطرها، مما يحتم إخضاعها لما تتولاه هذه المحكمة من رقابة قضائية تطبيقاً لمبدأ المساواة أمام القانون و لضمن احترامه في جميع مجالات تطبيقه، ويندرج تحتها زيادة الأجرة التي تحددها بعض النصوص التشريعية كنص المادة (٧) من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨٦ في شأن بعض الاحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر التي يتعين إعمال حكمها على جميع المؤجرين الذين تتماثل مراكزهم القانونية من كل الوجوه بالنسبة الى حق في طلبها، ذلك ان المساواة التي تعنيها في المادة (٤٠) من الدستور تنحصر في عدم جواز التمييز بين المواطنين الذين تساوي مراكزهم القانونية من خلال تطابق العناصر التي تقوم عليها "المحكمة الدستورية العليا، الطعن رقم ٢١ لسنة ٧ قضائية بتاريخ ٢٩ / ٤ / ١٩٨٩.

(٣٠) قضت المجلس الدستوري الفرنسي في ٣٠ ديسمبر ١٩٩٦، فقد وافق البرلمان على قانون الميزانية لعام ١٩٩٧ وهو يتضمن نصاً هذا يتعلق بالأسر أحادية الآباء، ويضع هذا القانون حداً أقصى للنفقات التي تخصم للطفل، غير أن هذا الحد الاقصى يكون أكبر قليلاً بالنسبة للأرامل عن المطلقين والعزاب، وقد أحال بعض النواب هذا النص إلى المجلس الدستوري، الذي قرر عدم دستوريته لمخالفته مبدأ المساواة أمام الضريبة، نظراً لأنه على رغم من أن الأعباء العائلية متساوية، إلا ان الممول العزب أو المطلق يعامل وفقاً للقانون معاملة أسوأ من الممول الأرملة. د. محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ١٣٨.

(٣١) حيدر وهاب عبود: مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة، مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، مجلة الحقوق، جامعة المستنصرية، المجلد ٢، العدد ٥٥٥، ٢٠٠٩، ص ١٣٦.

(٣٢) وليد الشناوي: الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب، المرجع السابق، ص ٥٢٥.

(٣٣) عطاء بكري: الدستور وحقوق الانسان، ج ٢، ط ٤، بغداد، ١٩٥٤، ١٢١، نقلاً عن دريد عيسى ابراهيم: المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٣ العدد ٢، ٢٠١٢، ص ١٦.

(٣٤) د. أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ١٢٧.

(٣٥) وليد الشناوي: الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب، المرجع السابق، ص ٥٢٦.

(٣٦) وتطبيقاً لما تقدم، يتضمن الدستور الهندي لعام ١٩٤٩ في المادة ١٤، النص على مبدأ المساواة، بما في ذلك مبدأ عدم التمييز ومبدأ حظر التشريع التحكيمي، ومن ثم، قضت المحكمة العليا الهندية، على سبيل المثال، بان الضريبة على الملكية المفروضة استناداً الى معيار واحد فقط، هو مساحة الارض، تعد تحكيمية، ولذلك فإن هذه الضريبة تشكل انتهاكاً للحق في المعاملة المتماثلة. وفي قضية أخرى، اعتبر سعر الضريبة الموحد المطبق في مجال الضريبة على الأراضي، وبصفة خاصة على أراضي الغابات غير دستوري، لان ينطوي على انتهاك لمبدأ المساواة، ويمكن تفسير



هذا القضاء بأن سعر الضريبة لم يأخذ في الاعتبار الانتاجية المحتملة للأرض. وليد الشناوي: الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب، المرجع السابق، ص ٥٢٧.

(٣٧) د. وليد الشناوي: الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب، المرجع السابق، ص ٥٤٨.

(٣٨) يمكن ان نشير في هذا الصدد الى حكم المجلس الدستوري القرار رقم ٨٣-١٦٤ المؤرخ في ٢٩ ديسمبر ١٩٨٣، حيث كان الأمر يتعلق بالمادة ١٤ من قانون الميزانية لعام ١٩٨٤، التي كانت تنص على انه اعتباراً من ١٩٨٤ تخفض من ٢٥ الى ١٥ سنة مدة الإعفاء من الضرائب على العقارات المبنية المخصصة للسكنى. وكانت المدة تتراوح من ٢٥ سنة، لمن قام بالبناء قبل ١٩٥٩، و ١٥ سنة لمن قام بالبناء منذ اول يناير ١٩٦٩، وفي نظر النواب الذين أحالو هذا النص، أنه يتضمن تمييزاً في المعاملة لا يجد تسويغاً لا في اختلاف مراكز الممولين ولا في غاية القانون، فالمدة الإعفاء يجب أن تكون مختلفة وفقاً لتاريخ بناء العقار. وقد رد على ذلك المجلس بأن مبدأ المساواة لا يحول ان ينص القانون تطبيق قواعد قانونية متماثلة على مراكز لا تختلف الا في أنها قد نظمت بتشريعات سابقة خلال مدة طويلة نسبياً. أما المحكم الدستورية العليا في مصر، فيبدو لا تقرر دستورية هذا الاستثناء، ففي حكم الضرائب على مرتبات المصريين العاملين في الخارج، رأت المحكمة أنه "لما كان القانون قد حدد لكل درجة وظيفية ضريبة ثابتة نص عليها في صلبه، وكان الشاغلون لهذه الدرجة يتفاوتون فيما بينهم فيما قد يحصلون عليه من دخل لقاء عملهم خارج جمهورية مصر العربية، وكان هذا التباين في مقدار المال الممول بالضريبة لازمة أن مراكزهم القانونية غير متماثلة بالنسبة اليه، فإن إخضاعهم جميعاً لضريبة واحدة ثابت مبلغها، يعتبر كذلك من هذه الناحية مناهضاً لمبدأ المساواة امام الضريبة". د. محمد محمد عبدالطيف، المرجع السابق، ص ١٤٧ وما بعدها.

(٣٩) ان قانون الضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل في المادة ٥٩ تنص على ان "١. لوزير المالية ان يعقد تسوية صلحية.....٢. يتم عقد تسوية صلحية بناء على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب فعل مخالف.....٣. يترتب على عقد تسوية صلحية عدم اقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف.....".

(٤٠) د. وليد الشناوي: الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب، المرجع السابق، ص ٥٤٨.

(٤١) دريد عيسى ابراهيم: المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، المرجع السابق، ص ٢٢.

(٤٢) Decision no 79-107 DC du 12 juillet 1979 مشار إليه في موقع المجلس الدستوري اليه. سبقت الإشارة

(٤٣) Décision n° 86-209 DC du 3 juillet 1986 المشار إليه في الموقع المجلس الدستوري، سبقت الإشارة اليه.

(٤٤) نصت المادة ١٦ من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار ضمانات وحوافز الاستثمار في مصر، منشور في الجريدة الرسمية، العدد ١٩ (مكرر) في ١١ مايو ١٩٩٧ على ان "تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال، أرباح الشركات والمنشآت وأنصبة الشركاء فيها، وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبدء الإنتاج أو مزولة النشاط. ويكون الإعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة للشركات والمنشآت التي تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة والمجمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية التي يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء.

كما نصت المادة ١٧ من هذا القانون على ان "تعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال، أرباح الشركات والمنشآت التي تمارس نشاطها خارج الوادي القديم وكذا أنصبة الشركاء فيها، يستوي في ذلك أن تكون منشأة خارج هذا الوادي أو منقولة منه، وذلك لمدة عشرين سنة تبدأ من أول سنة مالية تالية لبدء الإنتاج أو مزولة النشاط. ويصدر بتحديد المناطق التي يسرى عليها هذا النص قرار من مجلس الوزراء.

- (٤٥) المادة ٧١، الفقرة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982النافذ، سبقت الإشارة اليه.
- (٤٦) عباس مفرج فحل يعقوب: الضامانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ٧٩.
- (٤٧) المادة ١٥ من قانون الاستثمار العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل النافذ، منشور في وقائع العراقية، العدد ٤١٤٣، في ٨/ شباط ٢٠١٠.
- (٤٨) د. محمد محمد عبداللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص ١٥٣.

### المصادر

#### أولاً: الكتب

- (١) د. أحمد فتحي سرور: الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، القاهرة، ٢٠٠٠.
- (٢) د. عبد الحميد الشواربي & د. نبيل لطفي خاطر: موسوعة الضرائب، الفقه، القضاء، التشريع، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٧.
- (٣) عطاء بكري: الدستور وحقوق الانسان، مطبعة الرابطة، بغداد، ج٢، ط٤، ١٩٥٤.
- (٤) د. علي عباس عياد: النظم الضريبية المقارنة، ج١، مؤسسة الشباب للطباعة، الإسكندرية، ١٩٧٨.
- (٥) د. محمد محمد عبدالطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٢.
- (٦) د. مصطفى الزلمي: حقوق الانسان في الإسلام، دار السلامة، دمشق، الطبعة الاولى، ٢٠٠٧.

#### ثانياً: الرسائل الجامعية

- (١) جهاد سعيد الخصاونة: الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان للدراسات العليا، ٢٠٠٦.
- (٢) عباس مفرج فحل يعقوب: الضامانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بني الأردن والعراق، أطروحة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا، قسم القانون، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، ٢٠١٣.

#### ثالثاً: بحوث القانونية

- (١) حيدر وهاب عبود: مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة، مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، مجلة الحقوق، جامعة المستنصرية، المجلد ٢، العدد ٥، ٢٠٠٩.
- (٢) دريد عيسى ابراهيم: المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٣ العدد ٢، ٢٠١٢.
- (٣) د. رمضان صديق محمد: منهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الاول لكية الحقوق، جامعة حلوان، تحت عنوان: دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري مجموعة بحوث المؤتمر، القاهرة، ١٩٩٨.
- (٤) د. سعد العطية حمد الموسى: البنين القانوني للقاعدة الضريبية، مجلة كلية القلم الجامعة، المجلد ٥، العدد ٩، السنة ٢٠٢١.
- (٥) صالح أحمد الفرجاني: مبدأ المساواة أمام القانون وتطبيقاته في القانون الليبي، مجلة العلوم القانونية والشرعية، جامعة الزاوية، ليبيا، العدد ٦، ٢٠١٥.



- ٦) د. فوزي حسين سلمان الجبوري & د. مروان حسين أحمد: الحماية القانونية للحق في التنمية المستدامة، مجلة دراسات البصرة، العدد ٤٩ لسنة الثامنة عشرة، ٢٠٢٣.
- ٧) د. وليد الشناوي: الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب، دراسة تأصيلية تحليلية مقارنة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد ٦٥، ٢٠١٨.

#### رابعاً: الدساتير

- ١) دستور المصري لسنة ٢٠١٤
- ٢) دستور الجمهورية العربية السورية الصادر عام ٢٠١٢
- ٣) دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥
- ٤) الدستور الهند لعام ١٩٤٩

#### خامساً: القوانين

- ١) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ.
- ٢) قانون ضمانات وحوافز الاستثمار المصري رقم ٨ لسنة ١٩٩٧
- ٣) قانون الاستثمار العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل النافذ.

#### سادساً: الأحكام القضائية

- ١) المحكمة الادارية العليا المصرية، الطعن رقم ١٧٨٢ لسنة ٢ قضائية بتاريخ ١٩٥٩/٥/٩.
- ٢) حكم المجلس الدستوري رقم ٧٩-١٠٧ الصادر في ١٢ يوليو ١٩٧٩.
- ٣) حكم المجلس الدستوري رقم ٨٣-١٦٤ المؤرخ في ٢٩ ديسمبر ١٩٨٣.
- ٤) حكم المجلس الدستوري الفرنسي رقم ٨٦-٢٠٩ الصادر في ٣ يوليو ١٩٨٦.
- ٥) حكم المجلس الدستوري الفرنسي رقم ٨٩-٢٦٨ الصادر في ٢٩ ديسمبر ١٩٨٩.
- ٦) حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية، الطعن رقم ٢١ لسنة ٧ قضائية بتاريخ ١٩٨٩ / ٤ / ٢٩.
- ٧) قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية رقم ١٠٢ لسنة ١٢ قضائية/ دستورية / ١٩٩٢/٦/١٩.
- ٨) قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية رقم ١٠ لسنة ١٤ قضائية / دستورية / ١٩٩٣/٦/١٩.
- ٩) حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية "دستورية" الصادر في ٦ ديسمبر لعام ١٩٩٣.
- ١٠) حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر في الدعوى رقم ١٩ لسنة ١٥ قضائية "دستورية" صادر بتاريخ ٨ ابريل ١٩٩٦.
- ١١) حكم الجمعية العمومية المصرية رقم ٤٧ / ٤٣ / ٢ الصادر في ٢١ يونيو ١٩٩٧.
- ١٢) القرار الهيئة التمييزية العراقية رقم ٤١ / تمييز / ١٩٩٩.
- ١٣) قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية رقم ٣ / اتحادية / ٢٠١٦.
- ١٤) قرار المحكمة الاتحادية العليا العراقية رقم ١٠٦ / اتحادية / اعلام / ٢٠١٨.