

الأمن القانوني بين مبدأي العدالة والمساواة الضريبية

م. م. لقاء عبد السادة جالي
الجامعة المستنصرية
كلية القانون

الملخص :

يعد مبدأي العدالة والمساواة الضريبية من أبرز المرتكزات التي تقوم عليها السياسة الضريبية الناجعة ، لذلك دأبت اغلب دساتير دول العالم بالنص عليهما في تضاعيف نصوصها الدستورية ، من أجل إعطائها قدر من الأهمية على النحو الذي يفرض على الجهات التي تملك حق تشريع أو اقتراح قانون ضريبي معين مراعاة هذه المبادئ في ذلك المشروع أو المقترح وإلا عد القانون ظالماً ومعرضاً للتعديل والإلغاء .

ومن ثم يتعين على المشرع أن يأخذ هذان المبدأان بنظر الاعتبار عند تشريع القوانين الضريبية ، لغرض الوصول إلى تشريع ضريبي متكامل ولو بصورة نسبية ، وما لذلك من مردود إيجابي على نفسية المكلفين بالضريبة الذين طالما نظروا لها على إنها أداة حرمان ووسيلة اقتطاع لأموالهم وثرواتهم من دون وجه حق .

عليه فإن مراعاة مبدأي العدالة والمساواة الضريبية أصبح من المسائل التي فرضت نفسها بقوة عند الحديث عن مدى إمكانية تحقيق الأمن القانوني داخل البيئة القانونية الضريبية وعلى الرغم من أن مبدأ الأمن القانوني حديث النشأة إلى أن المقتضيات التي يتطلبها بالغلة في القدم ، إذ يمكن القول إلى أنها ترجع لفكرة القانون الطبيعي الذي يقتضي بأن كل إنسان لديه حقوق فطرية تولد معه وهذه الحقوق وجدت قبل وجود الدولة ، ويقتصر دور الدولة على ضمان احترامها ، فالأمن القانوني يعني استقرار القاعدة القانونية المنظمة لشؤون الأفراد ، إذ أصبح هذا المبدأ يمثل مرتكزاً للتطور ومعياراً يقاس به تطور الدول ورفيها فيكيف يمكن للفرد أن يحصل على حقوقه إلا في ظل اطار قانوني يتسم بالثبات النسبي .

المقدمة :

أولاً : التعريف بموضوع البحث

لعلنا لا نعدو الحقيقة بقولنا أن السياسة الضريبية تؤثر في حياتنا ابلغ تأثير وهذا ما يستدعي بذل المزيد من الجهد لمحاولة فهمها وتشخيص ما تطرحه من قضايا جوهرية للوقوف على مواطن الضعف والقوة فيها ، لاسيما وأن الشعوب العربية بصورة خاصة عانت وما زالت تعاني من عدم تكافؤ الفرص ، وانعدام المساواة ، والتهميش والاقصاء على أسس اجتماعية وجغرافية وغيرها ، الأمر الذي رسخ لتفاوتات اقتصادية واجتماعية بين المواطنين ، لذلك أصبح مطلب الأمن والعدالة الاجتماعية والمساواة احد ابرز المرتكزات التي نادى بها الأفراد ، فالأمن

كان ولا زال في صدارة اهتمامات المجتمعات بوصفه العامل الجوهري الذي يحفظ الوجود الإنساني ويمنح الحياة الكريمة للفرد في كل العصور والازمنة فالأمن مطلوب في جوانب الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية جميعها ، فلا حياة ولا طمأنينة ولا تقدم من دون أمن . ولقد توسع مفهوم الأمن وأصبح يعني الأمن في القاعدة القانونية أو القانون ذاته (وهذا ما يعبر عنه اليوم بمصطلح الأمن القانوني) الذي يعني وفي المجال الضريبي بالتحديد حماية حقوق ومصالح المكلفين بالضريبة ، بمعنى آخر ظهر هذا المصطلح ليؤكد على حق كل فرد في التطور ولكن في عالم قانوني مستقر .

فمبدأ الأمن القانوني يعني ان التوقع الذي يحصل لدى المكلفين نتيجة لتصرف الإدارة الضريبية على نحو معين يمكن ان تكون له آثار قانونية ، ومن ثم يتعين على الإدارة سلوك أحد أمرين ، أما أن تحترم ذلك التوقع في اتخاذ قراراتها ، أو أن تقدم أسباباً حقيقية تتعلق بعدم إمكانية تحقيق المصلحة العامة بوصفها أولوية الإدارة إلا من خلال اتخاذ قرار يتعارض مع التوقع المشروع للمكلفين . لذلك فإن مبدأ الأمن القانوني يزحف باتجاه حماية المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية أمام التغيرات التي تطرأ على سياستها وهي بصدد ممارسة امتيازاتها الكثيرة والواسعة على النحو الذي يتعارض مع هذه التوقعات .

ومن ثم فإن الغاية التي يسعى إليها مبدأ الأمن القانوني في المجال الضريبي هو أن يكون القانون الضريبي واضحاً ودقيقاً مراعيّاً لمبدأي العدالة والمساواة الضريبية حتى يكون من السهل الوصول إليه وإدراكه . ومن خلال ذلك يتحقق المراد من التشريع ويأمن المكلفين على حقوقهم ويخضعوا إلى الالتزامات الملقاة على عاتقهم ، ويتحقق الوصول السليم للقانون الضريبي من خلال الاهتمام بمسألة الصياغة القانونية وإيكالها إلى المختصين بهدف الوصول إلى تطبيق دولة القانون والحكم الرشيد وسن تشريعات ضريبية جيدة ومتطورة منسجمة مع الدستور ، وغير متعارضة مع القوانين الأخرى ومفهومة عند عامة الناس وقابلة للتطبيق ببسر وسهولة .

ثانياً : إشكالية البحث

تتجلى إشكالية البحث في موضوع " الأمن القانوني بين مبدأي العدالة والمساواة الضريبية " في طرح تساؤلاً محورياً يتجسد حول (هل لمبدأي العدالة والمساواة الضريبية دوراً في تحقيق الأمن القانوني داخل البيئة القانونية الضريبية) .

ثالثاً : منهجية البحث

يحتّم علينا موضوع البحث اتباع المنهجين الآتيين :

- المنهج التحليلي وذلك من خلال جمع وتحليل النصوص ذات العلاقة لغرض التوصل إلى فهم بعض المصطلحات والوقوف على الاشارات الضمنية التي تتضمنها .
- المنهج الدراسة المقارنة مع دولتي (فرنسا ، ومصر) للتوصل إلى طرح قيم للموضوع محل البحث .

رابعاً : خطة البحث

من أجل الإلمام بموضوع ارتأينا إلى تقسيمه على مبحثين تطرقنا في المبحث الأول إلى التعريف بمبدأ الأمن القانوني إذ تناولنا فيه تحديد مفهوم الأمن القانوني ،

وذكر خصائصه الاساسية ، في حين عزفنا في المبحث الثاني على بيان المواءمة بين مبدأي العدالة والمساواة الضريبية ومبدأ الأمن القانوني ، وذلك من خلال التطرق إلى التعريف بمبدأي العدالة والمساواة الضريبية ، وبيان اساسهما الدستوري ، هذا فضلاً عن ذكر التطبيقات التي مثلت خروجاً صريحاً على المبدأين المذكورين وبيان تأثير ذلك على الأمن القانوني .

المبحث الأول

التعريف بمبدأ الأمن القانوني

يعد مبدأ الأمن القانوني من أهم الغايات التي يهدف القانون إلى تحقيقها ، إذ يتضمن هذا المبدأ مجموعة من المبادئ والحقوق المرتبطة به ، لذا تنوعت المفاهيم الفقهية المحددة له لكونه مبدأ حديث نسبياً ولم يظهر بعد إطار نظري جامع لفكرته . لذلك أصبح من الضروري الإلمام بهذا المبدأ ، وذلك من خلال تحديد مفهومه ، ومن ثم التطرق إلى خصائصه الاساسية . وذلك من خلال المطالبين الآتيين :

المطلب الأول

مفهوم مبدأ الأمن القانوني

تخلو النصوص الدستورية (الفرنسية ، والمصرية ، والعراقية) من تحديد المقصود بالأمن القانوني ، غير أن ذلك لم يمنع الفقه من محاولة وضع تعريف له وبيان طبيعته ، إذ يرى " أرنولد وولفر " أن الأمن القانوني من وجهة النظر الموضوعية يعني عدم وجود تهديد للحقوق المكتسبة ، أما من وجهة النظر الذاتية ، فيعني عدم وجود مخاوف من تعرض هذه القيم للخطر ⁽¹⁾ .

في حين أكد " مايكل فيلهلم جوزيف بير " أن المواطن يجب أن يشعر أن حقوقه محمية من قبل الدولة من حياته ، حريته ، وممتلكاته تكريماً له وأن استقرار القانون والاستمرارية القانونية هي عنصر من عناصر الأمن القانوني الذي بات يتم الاعتراف به دولياً كمطلب مركزي لسيادة القانون ⁽²⁾ .

وعرّف البعض الآخر الأمن القانوني على انه : " تحقيق قدر من الثبات النسبي للعلاقات القانونية وحد أدنى من الاستقرار للمراكز القانونية المختلفة بهدف إشاعة الأمن والطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية من أشخاص قانونية عامة وخاصة ، بحيث تتمكن هذه الاشخاص من التصرف باطمئنان على هدى من القواعد والأنظمة القانونية القائمة وقت قيامها بأعمالها وترتيب أوضاعها على ضوء منها دون التعرض لمفاجئات أو تصرفات مباغتة صادرة عن السلطات العامة من شأنها زعزعة هذه الطمأنينة أو العصف بهذا الاستقرار " ⁽³⁾ .

(1) جون بيليس وستيف سميث ، عولمة السياسة العالمية ، ترجمة ونشر المركز الخليج للأبحاث الطبعة الأولى ، دبي – الامارات العربية المتحدة ، 2004 ، ص 414 .

(2) د. مازن ليلو راضي ، من الأمن القانوني إلى التوقع المشروع (دراسة في تطور مبادئ القضاء الاداري) ، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق – جامعة النهرين ، العدد 1 ، 2019 ، ص 3 .

(3) د. يسري محمد العصار ، الحماية الدستورية للأمن القانوني في قضاء المحكمة الدستورية ، بحث منشور في المجلة الدستورية ، العدد 3 ، السنة 1 ، 2003 ، ص 2 .

أما مجلس الدولة الفرنسي فذهب إلى إن : " مبدأ الأمن القانوني يقتضي أن يكون المواطنون دون كبير عناء ، في مستوى تحديد ما هو مباح وما هو ممنوع من طرف القانون المطبق . وللوصول إلى هذه النتيجة ، يتعين أن تكون القواعد المقررة واضحة ومفهومة ، وألا تخضع في الزمان إلى تغييرات متكررة أو غير متوقعة " ¹

في حين يرى البعض بأن الأمن القانوني في المجال الضريبي يعني : " عدم جواز فرض الضريبة إلا إذا كان دافع الضريبة تتوافر في حقه واقعة قابلة لإخضاعها للضريبة أي واقعة منشئة للضريبة ، بحيث يتم ربط المسؤولية الضريبية بهذه الواقعة بالقانون . ومن أجل بلوغ هذه الغاية يجب تحديد الواقعة الخاضعة للضريبة تحديداً كافياً " ⁽²⁾.

وفي ضوء ما تقدم يمكننا أن نعرف الأمن القانوني في المجال الضريبي بالتحديد على أنه : " مبدأ من المبادئ العامة للقانون يهدف إلى الحد من الآثار السلبية المترتبة على القوانين الضريبية ، وذلك من خلال تحديد مضمونها ومعناها حتى تكون مفهومة عند المخاطبين بها بكل يسر وسهولة " .

المطلب الثاني

خصائص مبدأ الأمن القانوني

لمبدأ الأمن القانوني خصائص متعددة تميزه عن المبادئ القانونية الأخرى ، ولعل أبرز هذه الخصائص هي :

أولاً :- العمومية

يتصف مبدأ الأمن القانوني بالعمومية إذ أنه يوجه إلى عامة الناس وليس لصالح فئة على حساب فئة أخرى ، وهذا ما يضمن عدم حصول أمان لفئة دون أخرى ⁽³⁾ .

فعندما نقول أن مبدأ الأمن القانوني يوفر بيئة آمنة ومستقرة للمكلف الضريبي فلا نعني بذلك مكلفين معينين بالذات بل كل من يخضع للضريبة بموجب القوانين النافذة في الدولة .

ثانياً :- الطبيعة الأمرة

يتسم هذا المبدأ بالطبيعة الأمرة من حيث وجوب الالتزام بتطبيقه من قبل السلطات العامة في الدولة وإبطال كل نص مخالف لمضمونه ، فالمبدأ أحد مقتضيات العدل والإنصاف وأحد المبادئ الدستورية الملزمة بالنسبة للدول التي اخذ قضائها ومشرعيها به ⁽⁴⁾

(1) د. حامد شاكر محمود الطائي ، العدول في الاجتهاد القضائي ، الطبعة الأولى ، المركز العربي للنشر والتوزيع ، بغداد ، 2018 ، ص 123 .

(2) د. وليد محمد الشناوي ، الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب (دراسة تأصيلية تحليلية مقارنة) ، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، جامعة المنصورة – كلية الحقوق العدد 65 ، 2018 ، ص 436 .

(3) محمد سالم كريم ، دور القضاء الدستوري في تحقيق مبدأ الأمن القانوني ، بحث منشور في

مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية ، المجلد 8 ، العدد 2 ، 2017 ، ص 321 .

(4) محمد سالم كريم ، نفس المصدر ، ص 16 .

ثالثاً :- الأمن القانوني من متطلبات دولة القانون

إن مبدأ الأمن القانوني يوصف بكونه أحد العناصر الأساسية لدولة القانون (1)، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأمن قيمة يخدمها القانون ويسعى إلى تحقيقها ومن ثم لا يجوز أن يكون هو نفسه مصدر الخطر، ولهذا فإن عدم احترام هذا المبدأ هو أساس بدولة القانون، كما أنه شرط أساسي لضمان ممارسة الأفراد لحقوقهم وتحقيقه أصبح مطلباً على الصعيد الدولي لاسيما في نطاق العلاقات الاقتصادية لكونه واحداً من أهم المقومات التي تعمل على جذب الاستثمارات الأجنبية ونجاحها (2).

رابعاً :- قابلية الأمن القانوني للتطور

بعد أن كان مفهوم الأمن محددًا ضمن إطار المفهوم التقليدي (أمن الأفراد والدولة) نجد أنه تطور وتوسع بسبب تأثير المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية إضافة إلى المتغيرات والأوضاع السياسية، مما جعل مفهوم الأمن يتسع ليكون أكثر شمولاً، فظهر الأمن الاقتصادي، والأمن البيئي، والأمن الغذائي والأمن المائي، والأمن الصحي، هذا فضلاً عن الأمن القانوني... الخ (3). فالأمن القانوني أصبح مطلباً على الصعيد الدولي من أجل تشجيع الاستثمارات الأجنبية وذلك لأن المستثمرين بحاجة إلى بيئة آمنة وهادئة تعطي لهم رؤية واضحة بخصوص القانون الذي سينظم استثماراتهم، وبناءً عليه ستحل نزاعاتهم وخلافاتهم المحتملة، ومن ثم فإن عزوف الدولة عن توفير بيئة قانونية واضحة سيجعلها بعيدة عن كسب رهان الاستثمارات الأجنبية التي تمثل المعادلة الصعبة التي لا بد من فك رموزها حتى يتم تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية (4).

خامساً :- ضمان خضوع الإدارة للمشروعية

إن الضمان في أمثال الإدارة الضريبية لمبدأ المشروعية والخضوع له يتمثل بمبدأ الأمن القانوني، لأن الإدارة الضريبية تحتاج إلى تكييف أعمالها وفق القانون والنزول على أحكامه واحترامها وعدم الخروج عليها لأي مبرر كان وهذا بمثابة قيد على الإدارة يحد من تعسفها في استخدام سلطاتها والاضرار بالمكلفين (5). والأمن القانوني مقابل مبدأ المشروعية يعني: ضمان قدر معين من الاستقرار للمراكز القانونية والحقوق التي اكتسبت بناءً على أعمال قانونية غير مشروعة، ويرتبط مبدأ المشروعية بمبدأ الأمن القانوني من حيث ضرورة أن تكون

(1) د. محمد بن عمارة، إزالة معوقات الأمن القانوني كآلية لاحترام التوقعات المشروعة، مداخل في ملتقى وطني تحت عنوان "إحترام التوقعات القانونية"، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، سلسلة خاصة بالملتقيات والندوات، 2016، ص 65.
(2) شهلاء سليمان محمد، مقال بعنوان (السلامة القانونية)، كلية القانون والعلوم السياسية - جامعة ديالى، مقال منشور على الموقع الإلكتروني: <https://law.uodiyala.edu.iq/pages?id=417> تاريخ الزيارة 2019/11/1.
(3) عباس علي محمد، الأمن والتنمية "دراسة حالة العراق للمدة من 1970 - 2007"، سلسلة إصدارات مركز العراق للدراسات، العدد 59، بغداد، 2013، ص 14.
(4) ابراهيم العسري، التحكيم ومستلزمات الأمن القانوني والقضائي - دراسة في ضوء القانون 08-05، بحث منشور في المجلة المغربية للدراسات القانونية والقضائية، المجلد 11، العدد 12، 2016، ص 262.
(5) د. علي حسن عبد الأمير، فكرة الأمن القانوني في العقود الادارية، بحث قيد النشر، ص 8.

القواعد الممثلة للمشروعية لأي عمل قانوني واضحة ومفهومة بالنسبة للمواطنين وتتسم بالاستقرار وغير خاضعة في الوقت ذاته لتغيرات متكررة وغير متوقعة (1).

المبحث الثاني

المواءمة بين العدالة والمساواة الضريبية ومبدأ الأمن القانوني

نظراً لأهمية مبدأي العدالة والمساواة الضريبية في تعزيز الأمن القانوني داخل البيئة القانونية الضريبية ، ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى المطلبين الآتيين :

المطلب الأول

مبدأ العدالة الضريبية وعلاقته بالأمن القانوني

يعد مبدأ العدالة الضريبية من الضمانات الدستورية المهمة في المجال الضريبي وقد استمد أهميته من تاريخ نشأته وتطوره كونه كان المحرك الرئيس لأهم الثورات في العالم وسبباً في خروج الشعوب للمطالبة بحقوقها (2) ، وقد تأصل هذا المبدأ ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة وزادت بالمقابل التكاليف العامة وأصبح المكلف يشعر بوطأة الضريبة وحاجته للأمن فكان لابد من المطالبة بعدالتها (3) . لذلك سنحاول في هذا المطلب بيان مفهوم العدالة الضريبية ، وتوضيح أساسها الدستوري ، ثم التطرق إلى تطبيقات الخروج عليها وأثرها في الأمن القانوني ، وذلك من خلال الفروع الثلاثة الآتية :

الفرع الأول

مفهوم مبدأ العدالة الضريبية

اختلف الفقه في وضع تعريف للعدالة الضريبية ، فمنهم من رأى أن العدالة الضريبية هي أن تكون الضريبة التي يدفعها الفرد مساوية للمنفعة التي يستمدّها أو بقدر تكاليف الخدمات التي تؤديها له الدولة ، وذلك ضمن علاقة تعاقدية بين الفرد والدولة (4) .

(1) د. احمد عبد الحسيب عبد الفتاح السنتريسي ، دور قاضي الالغاء في الموازنة بين مبدأ المشروعية ومبدأ الأمن القانوني (دراسة مقارنة) ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، 2018 ، ص 22 .

(2) د. عباس مفرج الفحل ، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي (دراسة مقارنة) ، الطبعة الأولى منشورات زين الحقوقية ، بيروت - لبنان ، 2016 ، ص 145 .

(3) دعاء محمد جمعه ، أثر الإعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في النظم الضريبية (الدخل ، القيمة المضافة الأملاك) المطبعة في فلسطين ، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة النجاح الوطنية في نابلس - فلسطين 2018 ، ص 61 .

(4) د. سوزي عدلي ناشد ، التشريع الضريبي المصري ، دراسة في قانون الضريبة الموحدة على الدخل رقم (187) لسنة 1993 وتعديلاته ، دار الجامعة الجديد ، 2003 ، ص 126 .

ورأى آخرون أن العدالة تتحقق عندما تصيب الضريبة المكلفين بصورة منصفة ، وقد ربطوا العدالة الضريبية بدخول المكلفين فأوضحوا بأنها تتحقق عندما يسهم كل الخاضعين للضريبة في تغطية النفقات العامة بما يتناسب مع دخل كل منهم ⁽¹⁾ . ومن جانبنا يمكن أن نعرف العدالة الضريبية على أنها : " الإنصاف في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين ، وذلك من خلال توزيع عبء النفقات العامة حسب المقدرة التكاليفية لكل منهم " .

الفرع الثاني

الأساس الدستوري لمبدأ العدالة الضريبية

تعد العدالة الضريبية جزءاً من العدالة الاجتماعية ⁽²⁾ ، ويجد هذا المبدأ أساساً له في نصوص كثير من الدساتير والمواثيق الدولية سواء بشكل صريح أو ضمني ، فقد أشار إليه إعلان حقوق الانسان والمواطن الفرنسي لسنة 1789 وذلك في المادة (13) منه بأن : " الضريبة العامة يجب أن توزع بين جميع المواطنين بحسب إمكاناتهم " .

أما الدستور الفرنسي الملغى لسنة 1791 ، فقد وضع العدالة الضريبية ضمن الأحكام الأساسية المكفولة دستورياً في الباب الأول ، كما نص على إنشاء وتنظيم مؤسسة عامة لتقديم المعونة العامة ومساعدة الفقراء الضعفاء ⁽³⁾ ، وعلى الرغم من عدم وجود نص صريح في الدستور الفرنسي النافذ لسنة 1958 يتكلم عن العدالة الضريبية ، إلا أن فكرة العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي لم تكن غائبة كونها مرتبطة بمبدأ المساواة بين المواطنين في التزاماتهم الضريبية ⁽⁴⁾ .

أما بالنسبة للدستور المصري النافذ فقد أشار في إحدى مواده بأن : " ... يلتزم النظام الاقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة مع مراعاة الاتزان المالي والتجاري والنظام الضريبي العادل ... " ⁽⁵⁾ ، ونص في مادة أخرى بأن " يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية ... " ⁽⁶⁾ .

وفي العراق فإن الدساتير تبأنت في مواقفها من هذا المبدأ اذ لم تتفق على ذكر هذا المبدأ بصورة صريحة ، الأمر الذي جعل الفقه والقضاء يستخلصانه من مضمون بعض النصوص الدستورية ، ففي الوقت الذي لم ينص القانون الأساسي العراقي لسنة 1925 على مبدأ العدالة الضريبية بصورة صريحة إلا أنه يفهم من خلال بعض النصوص الدستورية كما هو الحال بالنسبة لنص المادة السادسة منه ، والتي أشارت

(1) د. محمد سعيد فرهود ، العدالة الضريبية اقتصادياً ، بحث منشور في مجلة الحقوق ، جامعة الكويت – مجلس النشر العلمي ، المجلد 25 ، العدد 4 ، 2001 ، ص 93 .

(2) دعاء محمد جمعة ، مصدر سابق ، ص 62 .

(3) حسين كامل وداعة ، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة) ، الطبعة الأولى ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت - لبنان ، 2017 ، ص 107 .

(4) د. عباس مفرج الفحل ، مصدر سابق ، ص 146 .

(5) المادة (27) من الدستور المصري النافذ لسنة 2014 .

(6) المادة (38) من الدستور المصري النافذ لسنة 2014 .

بأن : (لا فرق بين العراقيين في الحقوق أمام القانون وان اختلفوا في القومية والدين واللغة) ، والمادة (18) منه التي نصت بأن (العراقيون متساوون في التمتع بحقوقهم ، وأداء واجباتهم ...) . وبالنسبة لموقف الدستور العراقي النافذ فلم ينص صراحة على العدالة الضريبية ، وإنما توخى تحقيقها ضمناً⁽¹⁾ وتجلى ذلك واضحاً من إعفائه أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة⁽²⁾ .

ومن خلال ما تقدم يتضح بوضوح أن المسوغ من إدراج مبدأ العدالة الاجتماعية في نص الدستور هو لكي يتقيد المشرع به فيلتزم بهذا المبدأ وصوره ومنها العدالة الضريبية ، فلا يجوز للسلطة التشريعية أو التنفيذية مخالفة الدستور عند ممارسة نشاطها وإلا وصف عملها بعدم المشروعية⁽³⁾ ، وهو ما يمكن أن يخلق حالة من انعدام الأمن القانوني باعتبار أن المخاطبين بالقاعدة القانونية الضريبية سيتولد لديهم شعور بعدم الطمأنينة إزاء الأعمال المخالفة للدستور والتي تمس مصالحهم بشكل مباشر ، لذلك يتعين على السلطة التشريعية أن تعمل على تشريع قانون الضريبي مطابقاً لأحكام الدستور ، ولا يكفي لتقرير دستورية نص تشريعي معين أن يكون موافقاً من الناحية الإجرائية للأوضاع الشكلية التي يتطلبها الدستور بل يتعين فوق هذا أن يتوافق محتواه مع قواعد الدستور الموضوعية⁽⁴⁾ .

الفرع الثالث

الخروج على مبدأ العدالة الضريبية وأثره في الأمن القانوني

يؤدي مراعاة مبدأ العدالة الضريبية إلى تحقيق الأمن القانوني للمكلف الضريبي إذ يتطلب هذا المبدأ من المشرع أن يأخذ بنظر الاعتبار وهو يفرض الضرائب سيما الضرائب على الدخل الاختلاف في الأعباء العائلية للمكلفين ، ومنح الطبيعيين منهم دون المعنويين سماعات قانونية تختلف حسب ظروف كل منهم (الاعزب ، المتزوج الارملة ذي الاطفال)⁽⁵⁾ .
ففي فرنسا قرر المجلس الدستوري عدم دستورية القانون الذي يميز في المعاملة بين ممولين يتمثلون في وضعهم بالنسبة للضريبة على الدخل⁽⁶⁾ .

(1) تنص الفقرة (ثانياً) من المادة (28) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة 2005 بأن " يعفى أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب ، بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة وينظم ذلك بقانون " .

(2) د. ذو الفقار علي رسن الساعدي ، الضمانات الدستورية الضريبية المقيدة لاختصاص القضاء بموجب دستور 2005 ، مجلة المفتش العام ، المجلد 1 ، العدد 20 ، 2017 ، ص 7 - 8 .

(3) د. عباس مفرج الفحل ، مصدر سابق ، ص 28 .

(4) د. عباس مفرج الفحل ، نفس المصدر ، ص 28 .

(5) د. عامر عياش عبد ود. احمد خلف حسين ، دستورية الضرائب في العراق ، بحث منشور في مجلة الراافدين للحقوق ، المجلد 13 ، العدد 49 ، 2011 ، ص 267 - 268 .

(6) د. محمد عبد اللطيف ، التصحيح التشريعي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1991 ، ص 152 - 153 .

أما في مصر فقد قضت المحكمة الدستورية العليا هناك بأن : " ... أن الضريبة التي يكون أداؤها واجباً وفقاً للقانون - وعلى ما تنص عليه المادتان 61 و 119 من الدستور - هي التي تتوافر لها قواها الشكلية ويقوم تنظيمها على أسس موضوعية تقتضيها وتبرر فرضها على المخاطبين بها ، وبشرط أن تكون العدالة الاجتماعية إطاراً لها وفقاً لنص المادة 38 من الدستور . وحيث أن وطأة ضريبة الأيلولة على المخاطبين بها لا تقابلها مصلحة مبررة - فإذا اقتطعت فإنها تهدر المادة الثانية من الدستور ، كذلك فإن فرض هذه الضريبة مخالف للعدالة الاجتماعية لأن وطأة هذه الضريبة لا يقابلها مصلحة مبررة فلا توفر للتنمية أسبابها ولا للاستثمار أو الإذخار روافدهما من الثقة والاطمئنان ، فضلاً عن أنها تمثل عدواناً على الملكية " (1) . لهذا ذهبت المحكمة إلى عدم دستورية المادة (2/17) من القانون رقم 228 لسنة 1989 في شأن ضريبة الأيلولة .

وفي حكم آخر قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر بأن : " من المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة إن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها ، باعتبار أن ذلك يعد شرطاً لازماً لعدالة الضريبة ولصون مصلحة كل من الممول والخزينة العامة يتعين أن يكون ذلك الدين وهو ما يطلق عليه وعاء الضريبة ممثلاً بالمال المحمل بعبئها محققاً ومحددأ على أسس واقعية يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه " (2) . لذلك قررت المحكمة عدم دستورية المادة (2/103) من قانون الضريبة على الدخل رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993 فيما تضمنته من تخويل مصلحة الضرائب عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الإيرادات والأرباح بطريق التقدير دون وضع ضوابط أو معايير لهذا التقدير وهذا ما يتعارض مع مبدأ الأمن القانوني .

أما في العراق فقد يتبادر للذهن أن المشرع العراقي قد أخذ بأسلوب مختلف في فرض الضرائب على الدخل فلا هو أخذ بالضريبة العامة على الدخل ولا هو أخذ بالضرائب النوعية على الدخل وإنما فرض ضريبة الدخل على جميع مصادر الدخل عدا الدخل العقاري الذي فرض عليه ضريبة العقار ، وهو ما لم يسمح له بالأخذ بالأعباء العائلية إلا في ضريبة الدخل دون العقار منعاً لتكرار استفادة المكلف من السماحات في كلتا الضريبتين ، وقد يكمن الحل لتلافي ذلك قيام المشرع بتقرير هذه السماحات في كلتا الضريبتين ووضع شرط عدم الاستفادة منها إلا مرة واحدة وإلا كان في ذلك محاباة لمكلفي ضريبة الدخل على مكلفي ضريبة العقار وعدم المساواة بينهم وهو ما يرفضه مبدأ الأمن القانوني . فلماذا لا يستفيد مكلف ضريبة العقار من

(1) حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر ق 28 ، س 15 ، في 10/12/1998 . أشار إليه د. فاروق عبد البر ، دور المحكمة الدستورية المصرية في حماية الحقوق والحريات ، من دون مكان نشر ، 2004 ، ص 922 وما بعدها .

(2) حكم المحكمة الدستورية العليا في قضية رقم (229) في 13/5/2013 . أشار إليه د. علي مجيد العكيلي ، مبدأ الأمن القانوني بين النص الدستوري والواقع العملي ، الطبعة الأولى ، المركز

العربي للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2019 ، ص 137 .

السماحات القانونية إذا لم يكن مكلفاً بضريبة الدخل لا سيما أن استفادته من هذه السماحات في ضريبة العقار لن تجعل منه مستفيداً منها مرتين⁽¹⁾. كما وتمثل الخروج على مبدأ العدالة الضريبية في قانون الخدمة الخارجية العراقي رقم (45) لسنة 2008 الذي اعفى "مخصصات الخدمة الخارجية المنصوص عليها في الفقرة (أ) من البند (أولاً) من المادة (14) من هذا القانون من ضريبة الدخل"⁽²⁾. فالواضح من هذا النص أنه قرر إعفاء مخصصات الموظفين العاملين في البعثات ومعاملتهم معاملة ضريبية متميزة عن أقرانهم من الموظفين العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام الذين تخضع جميع رواتبهم ومخصصاتهم لضريبة الدخل. لذلك يعد موقف قانون الخدمة الخارجية العراقي بإعفاء مخصصات الخدمة الخارجية مخالفة صريحة لمبدأ العدالة الضريبية، فلو قرر كل قانون خاص بإعفاء موظفيه من أداء ضريبة الدخل، أو غيرها من الضرائب الأخرى لم يعد هناك داعي لأحكام المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982 لأنها ستكون تزيداً تشريعياً بمواضيع سوف تنص القوانين الخاصة – المنظمة لها – على إعفائها لا محالة⁽³⁾.

المطلب الثاني

مبدأ المساواة أمام الضريبة وصلته بالأمن القانوني

يقوم هذا المبدأ على أساس يتمثل بـ (إذا كان الناس متساوين أمام مغانم الحياة فمن الواجب أن يتساووا في المسؤوليات والتكاليف) ، وهو ما يمثل بدوره أحد أهم المتطلبات اللازمة لترسيخ مبدأ الأمن القانوني ، ونظراً لأهمية هذا المبدأ في المجال الضريبي ، فإننا سوف نعكف على بيان مفهومه ، وأساسه الدستوري ، ثم نعزف على ذكر بعض التطبيقات التي تجسدت بالخروج عليه وبيان علاقتها بالأمن القانوني ، وذلك من خلال تقسيم هذا المطلب على الفروع الثلاثة الآتية :

الفرع الأول

مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة

يراد بمبدأ المساواة أمام الضريبة : " خضوع المكلفين جميعهم الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم أو بذواتهم " عليه يعد اخلافاً بهذا المبدأ وزعزعة للأمن القانوني تقرير امتياز أو استثناء من قاعدة عامة على أساس انتماء المكلف إلى طبقة معينة أو فئة من فئات المجتمع⁽⁴⁾. أما من وجهة النظر المالية فإن مبدأ المساواة أمام الضريبة

(1) د. عامر عياش ود. احمد خلف حسين ، مصدر سابق ، ص 268 .

(2) المادة (41) من قانون الخدمة الخارجية العراقي رقم (45) لسنة 2008 النافذ .

(3) أثير طه محمد احمد ، مدى دستورية تشريعات الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق – جامعة النهرين ، 2016 ، ص 142 – 145 .

(4) د. حيدر وهاب عبود ، مبدأ المساواة أمام الضريبة (دراسة مقارنة) بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية بحث منشور في مجلة الحقوق ، كلية القانون – الجامعة المستنصرية المجلد 2 ، العدد 5 ، 2009 ، ص 126 .

يقصد به : " تحمل كل مكلف العبء الضريبي الذي يتناسب ومقدرته المالية ، وهذا من خلال عدم مطالبة جميع المكلفين بدفع مبلغ ضريبي واحد " (1) ، وهو ما أكدت عليه المحكمة الدستورية العليا في مصر عبر العديد من أحكامها بأن مبدأ المساواة الذي كفله الدستور في المادة 40 منه لا يعني وجوب معاملة الجميع على ما بينهم من تفاوت في مراكزهم القانونية معاملة قانونية متكافئة ، وأن أعمال مبدأ المساواة أمام القانون وما يقتضيه من الحماية القانونية المتكافئة يفترض تماثل المراكز القانونية في نطاق الموضوع محل التنظيم التشريعي ، ومعاملتها بالتالي على ضوء قاعدة موحدة لا تفرق بين أصحابها بما ينال من مضمون الحقوق التي يتمتعون بها (2) . عليه لا بد أن يخضع جميع الأفراد المتمثلين في الثروة ، وفي الظروف الاجتماعية في تحمل عبء متساو من الضرائب (3) .

وإذا كانت المساواة أمام الضريبة تقتضي عدم جواز النص في القانون الضريبي على أي تمييز بين الأشخاص في مجال الضريبة (4) ، إلا أن هذا لا يتنافى مع جواز إعفاء ذوي الدخل الصغيرة من أداء الضرائب أو تقرير قاعدة تصاعد الضريبة ، وما تتضمنه من رفع نسبة الضرائب كلما زادت قيمة الثروة أو زاد مقدار العرض ، فإذا كان مبدأ التصاعد في الضريبة يتعارض مع المساواة المطلقة ، فإنه لا يتعارض مع مبدأ المساواة النسبية المعمول بها (5) ، وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة الفرنسي عندما قضى (بأن الأفراد الذين يتواجدون في ذات الظروف يجب أن يعاملوا على قدم المساواة دونما تفرقة أو محاباة) (6) ، كما ذهبت المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى أن (مبدأ المساواة غدا في جوهره وسيلة لتقرير الحماية القانونية المكافئة التي لا تميز بين المراكز القانونية المتماثلة) (7) .

(1) د. رمضان صديق محمد ، منهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول لكلية الحقوق - جامعة حلوان تحت عنوان : دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري مجموعة بحوث المؤتمر ، القاهرة ، 1998 ، ص 116 .

(2) ينظر على سبيل المثل القضية رقم 10 لسنة 14 قضائية / دستورية جلسة 1993/6/19 . والقضية رقم 102 لسنة 12 قضائية / دستورية جلسة 1992/6/19 . والقضية رقم 39 لسنة 15 قضائية / دستورية جلسة 1995/2/4 . والقضية رقم 22 لسنة 16 قضائية / دستورية جلسة 1995/2/18 . أشار إليها د. رمضان صديق محمد ، مصدر سابق ، ص 116 .

(3) د. إكرامي بسيوني عبد الحي ، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2012 ، ص 132 .

(4) دريد عيسى إبراهيم الخالدي ، مبدأ المساواة أمام الضريبة وتطبيقاته ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والعلوم السياسية - جامعة الانبار ، 2012 ، ص 12 .

(5) أحمد فاضل حسين العبيدي ، ضمانات مبدأ المساواة في بعض الدساتير العربية ، أطروحة دكتورته مقدمة إلى كلية القانون - جامعة بغداد ، 2005 ، ص 26 .

(6) حكم مجلس الدولة الفرنسي في قضية " مصانع رينو " في 1928/7/27 . أشار إليه د. شحاتة ابو زيد شحاتة ، مبدأ المساواة في الدساتير العربية في دائرة الحقوق والواجبات العامة وتطبيقاته القضائية ، دون دار نشر ، 2001 ، ص 32 .

(7) د. عادل العلي ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، الجزء الأول ، أثراء للنشر والتوزيع الأردن ، 2011 ، ص 193 .

وفي العراق تتجه لجان الاستئناف المختلفة والهيئة التمييزية المختصة بالقضايا الضريبية نحو ضمان مبدأ المساواة أمام الضريبة ، فقد قررت الهيئة التمييزية (أن الإدارة الضريبية سبق لها أن قدرت الضريبة على أرباح المكلف عن الحمام العائد له ثم عادت وقدرته إضافياً فطعن المكلف بهذا التقدير أمام اللجنة الاستئنافية والتي أصدرت بعد التدقيق قراراً يقضي بإلغاء التقدير الإضافي لكون هذا الحمام بقسميه الرجالي والنسائي عمله يكون موسمياً كباقي الحمامات العامة إذ يكثر العمل فيها شتاءً ويقل صيفاً ، ولدى تمييز الإدارة الضريبية قرار اللجنة الاستئنافية قررت الهيئة التمييزية تصديق القرار (1) .

في ضوء ما تقدم يتضح أن مبدأ المساواة أمام الضريبة يقتضي من المشرع القيام بتوزيع العبء الضريبي بين المكلفين على أسس موضوعية بحيث لا يخضع الجميع لعبء ضريبي واحد ، وإنما عليه أن يوحد العبء الضريبي فقط بالنسبة لأولئك المكلفين الذين هم في مركز مالي متماثل ، ويجعل من الذين هم في مراكز مالية مختلفة يتحملون عبئاً ضريبياً يتناسب وقدرة كل منهم على الدفع (2) .

الفرع الثاني

الأساس الدستوري لمبدأ المساواة أمام الضريبة

يعد مبدأ المساواة من المبادئ الدستورية الأساسية التي يقوم عليها أي نظام قانوني (3) ففي فرنسا تضمنت ديباجة دستور 1958 بأن " يعلن الشعب الفرنسي من جديد أن الناس جميعاً دون تمييز بينهم بسبب الجنس أو الدين أو العقيدة يملكون حقوقاً مقدسة وثابتة " (4) .

أما في مصر فقد نصت ديباجة الدستور النافذ لسنة 2014 بأن : " ... نكتب دستوراً يحقق المساواة بيننا في الحقوق والواجبات دون أي تمييز ... " ، وكذلك المادة (9) نصت بأن " تلتزم الدولة بتحقيق تكافؤ الفرص بين جميع المواطنين دون تمييز " ، وكذلك المادة (53) والتي تنص بأن : " المواطنون لدى القانون سواء ، وهم متساوون في الحقوق والحريات والواجبات العامة ، لا تمييز بينهم بسبب الدين أو العقيدة أو الجنس أو الأصل أو العرق أو اللون أو اللغة أو الإعاقة أو المستوى الاجتماعي أو الانتماء السياسي أو الجغرافي أو لأي سبب آخر ... " . ومن هذا يتضح أن الدستور المصري قد تضمن مبدأ المساواة في نصوصه إيماناً بأن المشرع الدستوري عد هذا المبدأ الحيوي هو مفتاح كل الحقوق والحريات العامة وبهذا فهو

(1) قرار الهيئة التمييزية رقم 41 / تمييز / 1999 . أشار إليه د. عباس مفرج الفحل ، مصدر سابق ، ص 137 .

(2) ذوايدي عادل ، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة الحاج لخضر – باتنة 1- كلية الحقوق والعلوم السياسية ، الجزائر ، 2017 ، ص 90 - 91 .

(3) جهاد سعيد ناصر خصاونة ، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الاردني (دراسة مقارنة) ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الدراسات العليا – جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، 2006 ، ص 128 .

(4) د. أحمد فاضل حسين العبيدي ، نصوص دستور العراق 2005 ودورها في حماية مبدأ المساواة بحث منشور في مجلة ديالى للبحوث الانسانية ، العدد 41 ، 2009 ، ص 736 .

ساير توجه المجتمع الدولي والذي تجسدت ارادته بميثاق الامم المتحدة وبالعديد من المعاهدات الدولية (1).

أما بالنسبة لموقف الدستور العراقي النافذ من حق المساواة أمام الضرائب ، فلم يخصص المشرع الدستوري العراقي أي نص يشير لمبدأ المساواة أمام الضرائب بشكل خاص بل وضع نصاً عاماً تكلم فيه عن مبدأ المساواة بكافة تطبيقاته وأنواعه أي مساواة في الحقوق ومساواة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة (2) ، إذ اشار بأن : " 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 والاجتماعي " (3).

الفرع الثالث

الخروج على مبدأ المساواة أمام الضريبة وأثره في الأمن القانوني

سنحاول في هذا الفرع إيراد بعض التطبيقات التي انطوت على الإخلال بمبدأ المساواة أمام الضريبة وانعكاساته السلبية على الأمن القانوني . ومن قبيل ذلك ما ورد بقانون الموازنة العامة الفرنسي لسنة 1997 إذ تضمن هذا القانون نصاً يتعلق بالأسر أحادية الأبناء فقد وضع حداً أقصى للنفقات التي تخصم للطفل ، إلا إن هذا الحد الأقصى يكون اكبر قليلاً بالنسبة للأرامل عن المطلقين ، وبعد موافقة البرلمان الفرنسي عليه ، فقد أحال بعض النواب هذا القانون على المجلس الدستوري للنظر في مدى موافقته للدستور من جهة المساواة بين المكلفين أمام الضريبة ، إذ قرر المجلس عدم دستورية هذا النص نظراً لأنه يعامل المكلف الأرمل معاملة مميزة عن المكلف المطلق أو الأعزب بالرغم من إن الأعباء العائلية المتعلقة بوجود طفل متساوية هنا (4) ، كما وتضمن التشريع المالي الفرنسي نصاً يحدد وعاء الضريبة العامة على الإيراد وفرق هذا التشريع بين نوعين من الممولين ، العاديين الذين لا يزيد إيرادهم العام على حد معين ، وكبار الممولين الذين يتجاوز إيرادهم هذا الحد وأجاز للفئة الأولى فقط أن يقدموا الدليل على عدم صحة الضرائب ، وعندما عرض أمر هذا التشريع على المجلس الدستوري رأى أن هذا النص قد تضمن أخلاقاً بمبدأ المساواة ، وبعد مرور ثماني سنوات عاد المجلس الدستوري مرة أخرى ليؤكد هذا الأمر ، وكان ذلك بصدد قانون التأمين إذ أرادت فرنسا أن تؤمم به بعض البنوك وبعض المشروعات الكبرى ، فقد طعن أمام المجلس في نصوص هذا القانون على

(1) د. شهاب احمد عبد الله ، دور القضاء الدستوري في حماية مبدأ المساواة (دراسة مقارنة)

بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ، المجلد 3 ، العدد 2 ، 2019 ، ص 90- 91 .

(2) د. أنير طه محمد ، مصدر سابق ، ص 349 .

(3) المادة (14) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة 2005 .

(4) دريد عيسى ابراهيم ، المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة ، بحث منشور

في مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية ، المجلد 3 ، العدد 2 ، 2012 ، ص 309 .

أساس أن هذا القانون قد أخل بمبدأ المساواة فلماذا أُممت هذه المشروعات ولم تؤمم مشروعات أخرى (1).

كما وقضى المجلس الدستوري الفرنسي بعدم دستورية المادة (102) من قانون الموازنة لسنة 1989 والتي كانت تخول الإدارة إمكانية أن تطلب من القاضي تصحيح خطأ تسببت فيه وذلك في أي وقت على الرغم من احتمال انتهاء مدة التقادم ، لأنها تمنع المكلف من أن يستفيد من التقادم اكتمل من قبل وفقاً للقانون القائم ، بينما يستطيع المكلف نفسه أن يتمسك بالتقادم تجاه أي مكلف آخر ، مما يشكل اعتداء على مبدأ المساواة (2).

أما بالنسبة للتشريع المصري فقد تضمن بعض النصوص القانونية التي تعد إخلالاً بمبدأ المساواة أمام الضريبة ، منها قانون الضريبة على مرتبات الموظفين المصريين العاملين في الخارج رقم (229) لسنة 1989 . إذ نصت المادة الأولى منه على أن تفرض ضريبة على الأجور والمرتبات التي يتقاضاها عن عملهم المصريون العاملون بالدولة والقطاع العام والعاملون بتنظيم أو كادرات (كوادر) خاصة ، الحاصلين على إعاره أو إجازة خاصة بدون مرتب للعمل في الخارج ، ولقد حددت المادة الثانية من هذا القانون قيمة الضريبة بحسب الدرجات الوظيفية دون النظر في حقيقة الدخل الذي يتقاضونه من عملهم خارج مصر وقضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية هذا القانون ، إذ جاء في فتوى القرار " بأن القانون وفي تحديده للمخاطبين يدل على أنه اقتصر على العاملين في الدولة والقطاع العام ... ومن ناحية أخرى فإنه لما كان هذا القانون حدد لكل درجة وظيفية ثابتة نص عليها في صلبه وكان الشاغلون لهذه الدرجة يتفاوتون فيما بينهم فيما يحصلون عليه من دخل لقاء عملهم في الخارج وكان هذا التباين في مقدار المال المحمل بالضريبة لازمه أن مراكزهم القانونية غير متماثلة بالنسبة إلى هذا القانون ، فإن إخضاعهم جميعاً لضريبة واحدة ثابت مبلغها يعتبر كذلك مناهضاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة " (3) . وبعد مدة وجيزة من الحكم بعدم دستورية القانون رقم (229) لسنة 1989 صدر قانون آخر للضريبة على مرتبات المصريين العاملين في الخارج رقم (208) لسنة 1994 ، والذي يتضح فيه إن المشرع المصري كان مصرأً في شأن فرض ضريبة على رواتب وأجور العاملين في الخارج ولا يبدو من خلال الاطلاع على القانون الجديد إن المشرع قد تلافى عيوب القانون السابق ، بل إن القانون الجديد ورث عيوب القانون القديم وزاد عليه في بعض المسائل ، فالقانون الجديد نص على فرض الضريبة على العاملين في الخارج ممن يزاولون عملاً لدى الغير يتوافر فيه عنصر التبعية ، بمعنى أن العبرة بفرض الضريبة هي إن يكون المصري عاملاً تابعاً لدى الغير ، فهذا القانون إن كان يخضع جميع المصريين

(1) جهاد مغاوري شحاته محمد ، دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق – جامعة حلوان ، القاهرة ، 2013 ، ص 125 – 126 .

(2) د. وليد محمد الشناوي ، الحماية الدستورية لحقوق دافعي الضرائب (دراسة تأصيلية تحليلية مقارنة) ، مصدر سابق ، ص 544 .

(3) قرار رقم (43) لسنة (13) ق في 1993/12/6 ، منشور على الموقع الالكتروني www.arasblaws.com ، تاريخ الزيارة 2020/2/1 .

بخلاف القانون السابق بيد أنه قد استثنى من أحكامه من يعمل على وجه الاستقلال كالخبراء والمستشارين الذين يعملون بصفة مستقلة غير تابعة⁽¹⁾، وقد تفوق دخول هؤلاء الذي استثناهم القانون دخول من يخضع لحكمه فضلاً عن إن هذا القانون استبعد أيضاً من نطاق الخضوع لأحكامه العاملين في الخارج والمهاجرين هجرة دائمة، إذ أن فرض الضريبة يقوم هنا على معيار الرابطة السياسية (فكرة التبعية السياسية) فإن هؤلاء المهاجرين هجرة دائمة ما زالوا يحملون الجنسية المصرية، ويتمتعون بحماية دولتهم الأمر الذي يجعلهم في هذا الشأن على قدم المساواة في تحمل نصيبهم من تمويل الخزينة العامة في وطنهم، ومن ثم فإن استثنائهم من حكم القانون يعد تمييزاً تحكيمياً وخروجاً على مبدأ المساواة⁽²⁾.

كما ويلاحظ من نص المادة (12) من قانون ضريبة العقار المصري⁽³⁾. بأن المشرع فرض الضريبة العقارية بنسبة ثابتة، وهو الأمر الذي يتعارض مع مفهوم المساواة النسبية، إذ لا تتيح الضريبة الثابتة إمكانية الاختلاف في المعاملة الضريبية بين المكلفين أصحاب العقارات المختلفة في أسعارها وقيمتها الإيجارية، فالشخص الذي يمتلك قصراً يخضع للضريبة بذات النسبة التي يخضع لها صاحب شقة سكنية، ومن ثم فلقد وقع المشرع في حومة عدم الدستورية من تلك الزاوية فالضريبة الثابتة لا تتفق مع المساواة النسبية، ومن ثم كان من اللازم الأخذ بنظام الضريبة التصاعدية، الذي يقوم على زيادة الضريبة تدريجياً بزيادة الوعاء الخاضع لها، وبالتالي يتحمل كل مكلف نسبة من الضريبة تتناسب مع قدرته التكاليفية وقدرته على الدفع⁽⁴⁾.

أما بالنسبة إلى موقف المشرع الضريبي العراقي، فلم يكن مختلفاً عن تلك التشريعات المقارنة التي انطوت على استثناءات أخلت بالمساواة أمام الضريبة، نذكر منها على سبيل المثال تفضيل العاملين في الدولة والقطاع العام على نظائهم في القطاع الخاص فقد ضاعف المشرع مبلغ السماحات للموظفين فقط دون غيرهم من المكلفين. وذلك في تعديل ورد في قانون الموازنة العامة لسنة 2008 عدل المشرع بموجبه أحكام السماحات المقررة في قانون ضريبة الدخل⁽⁵⁾ وإن هذا التعديل بحد ذاته مخالف للمساواة أمام الضريبة، لأنه ينطوي على تمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين بدون مسوغات مشروعة، فإذا كانت البواعث على ذلك انسانية تتمثل بالرغبة في تخفيف أعباء الموظفين المعيشية ومراعاة ظروفهم العائلية فإن هذه المبررات متوافرة في بقية طوائف المكلفين الأخرى لا سيما العاملين في القطاع الخاص، وإذا كان الدافع هو تحفيز الموظفين على أداء واجباتهم الوظيفية بصورة أفضل ضماناً نحو تسيير

(1) دريد عيسى ابراهيم، مصدر سابق، ص 310.

(2) د. محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص 142.

(3) تنص المادة (12) من قانون ضريبة العقار المصري النافذ رقم 197 لسنة 2008 بأن " يكون سعر الضريبة 10% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، وذلك بعد استبعاد 30% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة ويستهدى في تحديد الضريبة بالمؤشرات الواردة بالجدولين المرفقين بهذا القانون " .

(4) د. إكرامي بسيوني عبد الحي، مصدر سابق، ص 75.

(5) نصت الفقرة (أولاً) من المادة (20) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2008 والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (4067) السنة التاسعة والاربعون على أن " تضاعف مبالغ السماحات الضريبية للموظف ... " .

المرافق العامة التي يعملون بها بانتظام وإطراد ، فإن ذلك ينبغي ألا يكون على حساب المكلفين الآخرين ، وإلا عد ذلك انتهاكاً لمبدأ المساواة في تحمل الأعباء العامة (1) .
كما يعد اختلالاً بمبدأ المساواة أمام الضريبة فرض ضريبتين على دخول موظفي الدولة والقطاع العام الأولى : ضريبة الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 (2) ، والثانية : استقطاع مقداره (3%) بموجب قانون الموازنة لسنة 2016 (3) واستقطاع مقداره (3,8%) بموجب قانون الموازنة لسنة 2017 (4) ، بينما فئة المتقاعدين فرضت عليهم الضريبة الثانية فقط (أي الاستقطاع الوارد في قوانين الموازنة) (5) دون الخضوع لضريبة الدخل لأن المتقاعدين معفيين منها كما هو معلوم (6) ، أما فئة العاملين في القطاع الخاص فخضعت لضريبة الدخل فقط (7) ، ولم تخضع للضريبة الثانية أي الاستقطاع (8) ، ويرى البعض (9) أن هذا التمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين لم يكن مبرراً ، لأن الدخل المفروض عليها العبء الضريبي متأثية من مصدر واحد هو الكسب أو

(1) د. حيدر وهاب عبود ، مبدأ المساواة أمام الضريبة (دراسة مقارنة) بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية ، مصدر سابق ، ص 137 – 138 .

(2) نصت الفقرة (الخامسة) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ رقم (113) لسنة 1982 بأن " تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية : الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات بما في ذلك المبالغ النقدية أو المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالمسكن والطعام والإقامة ...) .

(3) تنظر : المادة (39) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق سنة 2016 .

(4) تنظر : المادة (33) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق سنة 2017 .

(5) نصت الفقرة (أولاً) من المادة (33) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2017 بأن " تستقطع نسبة (3,8%) من مجموع الرواتب والمخصصات لجميع موظفي الدولة والقطاع العام والمتقاعدين كافة لسد احتياجات الدولة من نفقات الحشد الشعبي ودعم النازحين ونفقات أخرى ... " . منشور في الوقائع العراقية بالعدد (4430) في 10 / 1 / 2017 .

(6) نصت المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ بأن " تعفى من الضريبة المدخولات الآتية : مدخولات المتقاعدين أو عيالهم (الخلف) الناجمة من المصادر الآتية أ. الرواتب التقاعدية ب. المكافأة التقاعدية ، ج . مكافأة نهاية الخدمة ، د. رواتب الإجازات الاعتيادية " .

(7) تنظر : الفقرة (الخامسة) من المادة (الثانية) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ .

(8) تنظر : الفقرة (أولاً) من المادة (33) من قانون الموازنة العامة لسنة 2017 .

(9) د. حيدر وهاب عبود ، ملحقات الموازنة العامة وأثارها السلبية في المالية العامة العراقية ، الطبعة الأولى ، دار المسلة ، بيروت ، 2019 ، ص 87 .

العمل وهذا ما يستدعي من المشرع إعادة النظر بالسياسة الضريبية المتبعة مع هذه الفئات من المكلفين بما يضمن المساواة بينهم في تحمل العبء الضريبي .

كما وأشار قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على أنه : " على السلطة المالية أن ترد للمكلف ما كان قد دفعه إليها من الضريبة أكثر من المقدار المتحقق عليه بشرط أن يقدم طلباً بذلك خلال خمس سنوات اعتباراً من ختام السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة ، أما الضريبة المستوفاة بطريقة الاستقطاع المباشر فترد دون حاجة إلى طلب من المكلف " (1) إن المشكلة هنا تتعلق بالمساواة في التعامل أمام الرديات إذ يتضمن النص المذكور إلزام الإدارة المالية بإعادة المبالغ المستوفاة والزائدة عن المبلغ الحقيقي للاستحقاق الضريبي إلى المكلفين ولكن بعد تقديم المكلف لطلب يطالب فيه الإدارة الضريبية بإعادة هذه المبالغ خلال المدة المحددة قانوناً (خمس سنوات) . أما بالنسبة للضريبة المستوفاة بطريقة الاستقطاع المباشر فلم يتطلب القانون أي شرط لاسترجاعها بل ترد بشكل مباشر . ويتجلى من ذلك أن المشرع لم يساو بين المكلفين بالطريقة التي يعيد فيها مبلغ الضريبة (الرديات) وذلك من خلال تفضيل المكلف الذي يدفع بطريقة الاستقطاع المباشر على المكلف الذي يدفع بطريقة آخر ، إذ أن النوع الأول ملزم بتقديم الطلب خلال خمس سنوات وإلا سقط حقه بالمطالبة بالمبالغ الإضافي ، في حين أن المكلف الذي يدفع بطريقة الاستقطاع المباشر غير خاضع لأحكام التقادم الضريبي (2) . وفي ذلك مجافاة للأسس التي يتطلبها مبدأ الأمن القانوني للمكلف الضريبي .

في ضوء ما تقدم يترشح لنا أن غاية وجود مبدأ الأمن القانوني في المجال الضريبي تتمثل في خلق بيئة هادئة يسودها جو من الطمأنينة والأمان لتعزيز ثقة المكلف بالإدارة المالية هذا من جهة ، وحثه على دفع الضريبة المترتبة عليه من جهة أخرى . وهذا لا يمكن أن يتحقق ما لم يتم مراعاة مبدئي العدالة والمساواة الضريبية . عليه فإن عدم مراعاة المبدأين الأخيرين سوف يشكل مساساً خطيراً بالمقتضيات التي يتطلبها مبدأ الأمن القانوني داخل البيئة القانونية الضريبية وما لذلك من مردود سلبي على الخزينة العامة يتمثل بفقدانها جزء من الأموال المستحقة لها نتيجة لعزوف المكلفين عن دفع الضرائب المفروضة عليهم من خلال التهرب منها أو تجنبها .

الخاتمة :

بعد الانتهاء من كتابة بحثنا الموسوم بـ " الأمن القانوني بين مبدئي العدالة والمساواة الضريبية " نكون قد توصلنا إلى الخاتمة والتي تتضمن مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات المتواضعة نوردتها في الآتي :

أولاً :- الاستنتاجات

- 1- على الرغم من حداثة مبدأ الأمن القانوني وصعوبة الوصول إلى تعريف موحد جامع ومانع له ، إلا أن مضمونه قديم ويرتبط بتاريخ نشأة القاعدة القانونية وأهدافها والغاية المنشودة منها .

(1) المادة (49) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ .

(2) أثير طه محمد احمد ، مدى دستورية تشريعات الضرائب المباشرة في العراق ، مصدر سابق ، ص 156 .

- 2- يوجد مبدأ الأمن القانوني في جميع فروع القانون ويحتل مكانة هامة في المجال الضريبي كونه إحدى أهم المجالات الحيوية التي تتجسد فيها بشكل جلي علاقة الدولة بالمواطنين .
- 3- لم يرد مصطلح الأمن القانوني في أي نص من النصوص الدستورية العراقية أو الفرنسية أو المصرية ، إلا أن مجلس الدولة الفرنسي أشار إلى هذا المبدأ في تقرير له صدر سنة 2006 ومن ثم يكون قد سبق كل من القضاء العراقي والمصري بإشارته إلى مبدأ الأمن القانوني .
- 4- لم ينص دستور جمهورية العراق النافذ بنصوص واضحة وصريحة على مبادئ ضريبية محددة من شأنها أن توفر الأمن القانوني للمكلف الضريبي ، مثل مبدأ العدالة والمساواة الضريبية ولو نص المشرع الدستوري عليها لقلت بالتأكيد فرص الاعتداء على حقوق المكلفين بالضريبة .

ثانياً : التوصيات

- 1- نوصي المشرع العراقي بتكريس مبدأ الأمن القانوني بصورة صريحة وواضحة ليكون السباق في هذا الجانب المهم ، إذ أن تمتع هذا المبدأ بالسمو الدستوري يجعل منه أداة حقيقية لحماية الحقوق والحريات المنصوص عليها دستورياً .
- 2- على المشرع العراقي اعطاء جانب كبير من الاهمية لمبدأي العدالة والمساواة الضريبية ، كونها من المبادئ المهمة التي تعزز قيام الأمن القانوني في المجال الضريبي .
- 3- مراعاة مكامن الخلل الموجودة في التشريعات الضريبية ، والعمل قدر الامكان على الحد منها ، وذلك لتعزيز ثقة المكلفين بالقوانين الضريبية النافذة

مبدأ الأمن القانوني في القانون الجنائي

م.م. نور فاضل مجيد

الجامعة المستنصرية/ كلية القانون

المخلص :