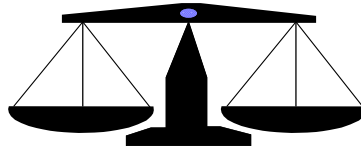


مبدأ المساواة أمام الضريبة
دراسة مقارنة
بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية



بحث تقدم به

د. حيدر وهاب عبود

مدرس مادة المالية العامة والتشريع المالي

في كلية القانون / الجامعة المستنصرية

المقدمة

لعلنا لا نغالي عندما نقول إن احترام مبدأ المساواة بات أمراً لا غنى عنه لأي مجتمع يتوخى إقامة العدالة بين أفرادهِ ، وضرورة يلزم توافرها جنباً إلى جنب مع تزايد تدخل الدولة في شؤون مواطنيها . ولهذا تُعدُّ 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 . وللمبدأ شقان : الأول المساواة أمام الحقوق ، والثاني المساواة أمام الأعباء والواجبات العامة . والواقع أن الشق الأول - المساواة أمام الحقوق - قد لقي شيئاً من العناية والخدمة أكثر مما لقيه الشق الثاني . فقد كتب فيه باحثون عديدون تناولوا صورهِ المختلفة مثل المساواة أمام القضاء (١) ، والمساواة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة (٢) .

أما الشق الثاني فلم يأخذ حقه من عناية الكتاب والباحثين ، ولم يُخدم كما ينبغي لموضوع مثله له مكانته ومنزلته في النظامين السياسي والمالي للدولة مصداق ذلك أن مبدأ المساواة أمام الضريبة ، بوصفه صورة من صور المساواة أمام التكاليف العامة ، لم يكتب فيه - على حد علمنا - بحث أو دراسة مستقلة ، بل وردت بشأنه إشارات تبعثرت هنا وهناك في مختلف المصادر والمظان .

(١) راجع مؤلف د. عبد الغني بسيوني عبد الله . مبدأ المساواة أمام القضاء وكفالة حق التقاضي . الإسكندرية . منشأة المعارف . ١٩٨٣ .

راجع كذلك صباح جمعة أُوختي . الأساس الدستوري لمبدأ المساواة أمام القضاء وضمائنه في الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية . رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الحقوق . جامعة النهدين . ١٩٩٩ .

(٢) تزخر مؤلفات القانون الإداري بالبحوث التي تتناول هذه الصورة من صور المساواة نذكر منها على سبيل المثال : مؤلف د. سليمان محمد الطماوي . الوجيز في القانون الإداري . دراسة مقارنة . دار الفكر العربي . ١٩٧٤ . ص ٤٤١-٤٤٧ ، كذلك د. محمد رفعت عبد الوهاب . مبادئ وأحكام القانون الإداري . بيروت . منشورات الحلبي الحقوقية . ٢٠٠٥ . ص ٣١٤-٣١٩ .

لهذا كانت الحاجة ماسة لجمع شتاتها وضم بعضها إلى بعض ضمّاً يجعل منها عقداً منتظماً .

أهمية البحث : لمبدأ المساواة أمام الضريبة أهمية من النواحي الدستورية والسياسية والمالية . فمن الناحية الدستورية يُعدُّ هذا المبدأ قاعدة لها قيمة دستورية ، تلزم المشرّع والإدارة الضريبية على حدٍ سواء باحترامها والنزول على أحكامها . فإذا ما تبادر لأي منهما الإخلال بهذه القاعدة ، حقّ للمكلفين إرغام الجهة المخلة باحترام التزامها الدستوري . ولهذا يُعدُّ مبدأ المساواة ، بحق ، ضماناً مهماً للمكلف في مواجهة المشرّع والإدارة الضريبية .

أما من الناحية السياسية فيُعدُّ المبدأ المذكور من المبادئ التي تعصم الأنظمة السياسية من الثورات والانقلابات . فكم من ثورة نشبت وعصفت بأعتى الأنظمة السياسية ، كان يقف في مقدمة أسبابها التمييز غير العادل بين المكلفين في توزيع الأعباء الضريبية . أما من الناحية المالية ، فلا ريب في أن كفالة مبدأ المساواة الضريبية يبعث في نفوس المكلفين الرضا والإيمان بالعدل ، فيدفعهم ذلك إلى أداء دين الضريبة كاملاً غير مبخوس . أما التمييز بينهم بصورة تحكّمية فمن شأنه أن يولّد الشعور بالسخط والإجحاف وفقدان العدالة الضريبية ، مع ما قد يصاحب ذلك من حدوث حالات تهرب ضريبي تلحق بأبلغ الضرر بالخزينة العامة .

مشكلة البحث : إنّ قاعدة المساواة الضريبية ليست قاعدة جامدة صماء تنبذ صور التمييز جميعاً ، بل إنها قاعدة مرنة نسبية . أي أن هذه القاعدة لا تعني أن يعامل المكلفين جميعهم معاملة متساوية بصرف النظر عن ظروفهم وأوضاعهم ومراكزهم القانونية ، بل تقبل هذه القاعدة المغايرة في المعاملة بين المكلفين متى ما تغيّرت ظروفهم وأوضاعهم ومراكزهم القانونية .

وعلى الرغم من جلاء هذه الحقيقة وصراحتها ، فإنه يلاحظ أن التشريعات الضريبية تخرج عنها أحياناً ، فتقيم تفرقة غير مبنية على أسس موضوعية بين المكلفين ، من ذلك ما تضمنته القوانين الضريبية في العراق من نصوص تحابي فئة الموظفين الخاضعين لضريبة الدخل على حساب بقية المكلفين الآخرين ، فمناحتهم سماعات ضريبية مضاعفة وأعفت مخصصات الخدمة الخارجية للعاملين في البعثات من الضريبة . وما تضمنته كذلك من نصوص تعامل المكلف العربي معاملة ضريبية أفضل من المكلف العراقي وذلك في موضوع الإقامة في العراق . وقد تخرج الإدارة الضريبية عن مبدأ المساواة كذلك ، فعلى سبيل المثال أقامت الإدارة في العراق تفرقة بين المكلفين لا سند لها من القانون وذلك فيما يتعلق بالطريقة المتبعة لتقدير الوعاء الخاضع لضريبة الدخل . فاعتمدت مع طائفة منهم طريقة الإقرار الضريبي ، في حين أتبعت طريقة التقدير الجزافي مع طائفة أخرى .

نطاق البحث : ارتأينا أن يكون بحثنا مقصوراً على مبدأ المساواة بين المكلفين الخاضعين للضرائب المباشرة ، لاسيما ضريبة الدخل ، لكونها الضريبة العامة التي تسري أحكامها على الدخول جميعها غير الخاضعة للضرائب الأخرى ، ومن أجل تركيز أفكار البحث وعدم تشتيتها ، ولأننا نعتقد أنه لا مانع يحول دون أعمال الأفكار والمفاهيم والنتائج المتعلقة بمبدأ المساواة والتي يتكشف عنها البحث على الضرائب الأخرى . هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإنه لما كان للتشريع الإسلامي فضل السبق في فرض الواجبات المالية ، وابتكار الأفكار والمبادئ العادلة والسليمة التي من بينها مبدأ المساواة . فقد فضلنا أن يكون بحثنا مقارناً بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية .

المبحث الأول

التعريف بمبدأ المساواة أمام الضريبة

تمهيد وتقسيم :

هذا المبحث هو المدخل لدراسة مبدأ المساواة أمام الضريبة ، لأنه يشتمل على بيان مفهوم المبدأ وخصائصه وأساسه القانوني .
لما لهذه المواضيع من أهمية ، فإننا سوف نعكف على دراستها وتوضيحها في المطلبين الآتيين :
المطلب الأول : مفهوم مبدأ المساواة وخصائصه .
المطلب الثاني : الأساس القانوني لمبدأ المساواة أمام الضريبة .

المطلب الأول

مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة وخصائصه

من الطبيعي أن يسبق الدخول في تفاصيل كل موضوع التعريف به وإيضاح خصائصه .

وهدياً لما تقدم ، سنقسم هذا المطلب إلى فرعين :
الفرع الأول : مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة .
الفرع الثاني : خصائص مبدأ المساواة أمام الضريبة .

الفرع الأول مفهوم مبدأ المساواة أمام الضريبة

يحسن بنا قبل أن نحدد مفهوم مبدأ المساواة ، أن نعرف الضريبة اللازم إعمال مبدأ المساواة أمامها ، وأن نعرض لمفهوم المكلفين بالضريبة الواجب تطبيق مبدأ المساواة بينهم . وهذا ما سنفصح عنه في البيان الآتي :

أولاً: تعريف الضريبة والمكلفين بها
ثانياً: تعريف مبدأ المساواة أمام الضريبة

أولاً: تعريف الضريبة والمكلفين بها

نعرف الضريبة ثم نبين من هم الأشخاص الخاضعون لها .

١- تعريف الضريبة :

ذهب بعض الباحثين إلى أن الضريبة عبارة عن (وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعاً قانونياً وسنوياً طبقاً لقدراتهم التكلفة) (٣) .
الذي يؤخذ على هذا التعريف عدم شموله للخصائص جميعها التي تمتاز بها الضريبة .

يمكن أن نقترح التعريف الآتي للضريبة الذي يتحدد في أنها (مبلغ من المال تفرضه الدولة أو من يمثلها على الأشخاص سواء أكانوا طبيعيين أم مغنويين بصفة نهائية وفقاً لمقدرتهم التكلفة من دون أن يعود عليهم نفع خاص من أجل تحقيق أهداف عدة).

٢- تعريف المكلف بالضريبة :

إما أن يكون المكلف أصلياً أو بديلاً عن المكلف الأصلي .

أ- المقصود بالمكلف الأصلي :

هو الشخص الذي ينشأ التزام الضريبة في ذمته بصفة أصلية . بعبارة أخرى هو الشخص الذي تتوافر لديه القدرة المالية التي يقصد المشرع إخضاعها للضريبة (٤) .

(١) L. Trotabas . et . J.M. Cotteret – Droit fiscal -Troisième édition – Paris – Dalloz – ١٩٧٧ , P. 10.

وعادةً يعين قانون كل ضريبة الشخص أو الأشخاص الملزمين بها بصفة أصلية .
فعلى سبيل المثال يُعدُّ الشخص مكلفاً أصلياً بضريبة الدخل في العراق متى ما تحققت
في حالته الواقعة المنشئة للضريبة بحصوله على دخل من أحد المصادر الخاضعة
أرباحها للضريبة (٥) .

ب- المقصود بالمكلف البديل :

هو الشخص الذي يطالبه المشرع بوفاء دين الضريبة المستحقة بذمة المكلف
الأصيل . بعبارة أخرى هو كل شخص يقرر المشرع مسؤوليته عن أداء دين الضريبة
بدلاً عن المكلف الأصلي بها (٦) . والمكلف البديل ، وفقاً للمفهوم المتقدم إما أن يكون
نائباً عن المكلف الأصلي أو وارثاً له. والمثل على المكلف النائب الولي أو الوصي أو
القيم الذي ينوب عن القاصر في أداء الضريبة المستحقة عليه (٧) . أما وارث المكلف
بالضريبة فهو كل من يستحق تركة المتوفى إذ يلزمه القانون بالوفاء بمتطلبات أداء
الضريبة المستحقة على دخل مورثه (٨) .

ثانياً: تعريف مبدأ المساواة أمام الضريبة

يعني مبدأ المساواة أمام الضريبة خضوع المكلفين جميعهم الذين يشغلون
مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق
بأشخاصهم أو بذواتهم . ولذلك يُعدُّ إخلالاً بهذا المبدأ تقرير امتياز أو استثناء من
قاعدة عامة على أساس انتماء المكلف إلى طبقة معينة أو فئة من فئات المجتمع (٩) .
ولقد حرص مجلس شورى الدولة اللبناني على إبراز المعنى المتقدم في أحد
أحكامه الذي قال فيه: (جميع المكلفين متساوون أمام الأعباء العامة ، وأن معاملة

(٢) د. حسين خلاف . الأحكام العامة في قانون الضريبة . القاهرة . دار النهضة العربية . ١٩٦٦ . ص ١٨١ .

(٥) وهي المصادر التي حددها المشرع في المادة (الثانية) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢
النافذ ومن أمثلتها أرباح الأعمال التجارية والصنائع والمهن .

(٦) د. حسين خلاف . المصدر السابق . ص ١٨٥ .

(٧) راجع المادة (العشرين) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(٨) راجع المادة (الرابعة والعشرين) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

(٩) ينظر حكم محكمة القضاء الإداري المصرية الصادر في ١٩٨٤/٥/٢٢ ، ق ٥٣ ، س ٣٨ المشار إليه في

مؤلف د. فاروق عبد البر . دور مجلس الدولة المصري في حماية الحقوق والحريات العامة . الجزء الثالث .

المجلد الأول . بدون ذكر مكان النشر . دار النسر الذهبي . ١٩٩٨ . ص ٤٣٢-٤٣٣ .

فئة منهم بصورة أفضل يؤدي إلى خرق مبدأ المساواة (١٠). ينبغي على ما تقدم ، إنه إذا توافرت في شخصين معينين الشروط كافة التي يستلزمها القانون لفرض ضريبة الدخل مثلاً ، وكان دخل كل منهما مساوياً لدخل الآخر ، وجب أن تجبى منهما الضريبة نفسها التي تحصل من الآخر (١١) .

الفرع الثاني خصائص مبدأ المساواة أمام الضريبة

تتصف المساواة الضريبية بخصائص معينة فهي مساواة نسبية وليست مطلقة، وإنها مساواة تقوم بين المواطنين والأجانب ، وأن أعمالها يبنى على أساس النظر إلى المجموع الكبير من المكلفين وليس إلى الفئة التي تخرج على مبدأ المساواة . وسنقف على هذه الخصائص في البيان الآتي :

أولاً: المساواة الضريبية مساواة نسبية وليست مطلقة

إن المساواة الضريبية يجب أن تفهم قانوناً بمفهوم نسبي ، فالمساواة لا تكون إلا بين المكلفين المتواجدين في المركز القانوني نفسه أو في الظروف نفسها ، ومن ثم ، فلا مساواة بين فئات المكلفين التي لا تتماثل مراكزها القانونية أو المالية أو الظروف التي تتواجد فيها . فمثلاً لا توجد مساواة بين أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب الدخل المنخفضة ، لأن الفئة الأولى يختلف وضعها المالي عن الوضع المالي الذي توجد به الفئة الثانية مع ما يترتب على ذلك من آثار مثل مطالبة الفئة الأولى بمبلغ ضريبي أعلى من المبلغ الذي تطالب به الفئة الثانية . كذلك لا مساواة مطلقة بين المكلف الأعزب والمكلف المتزوج ، لإختلاف الظروف الشخصية لكل منهما . كذلك لا توجد مساواة بين المكلفين إذا اختلفت ظروفهم المكانية ، فقد يقرر المشرع معاملة المكلف الذي يمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة في المحافظات معاملة ضريبية أفضل من المكلف الذي يمارس نشاطه في العاصمة (١٢) .

(١٠) قرار رقم (٢٥) بتاريخ ١٩٨٣/١/٢٥ . أشار إليه د. مصطفى رشدي شيحة . التشريع الضريبي . ضرائب الدخل . بيروت . الدار الجامعية . ١٩٨٦ . ص ١١ .

(١١) د. حسين خلاف . المصدر السابق . ص ٧٤ .

(١٢) المثل على ذلك التمييز الذي أقامه المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ المعدل بين الفنادق من الدرجتين الممتازة والأولى المقامة في بغداد ومثيلتها المقامة خارج مدينة بغداد . فقد أعفى الأولى من ضريبة الدخل لمدة خمس سنوات بدءاً من استثمارها . في حين حدد مدة الإعفاء للفنادق المماثلة المقامة خارج مدينة بغداد بسبع سنوات . ينظر الفقرة (١٣) من المادة (السابعة) من القانون المذكور . وهذا التمييز قائم على أساس موضوعي معقول يتغيا الصالح العام قوامه رغبة المشرع في

حاصل القول إن المساواة بين المكلفين ليست مطلقة وإنما هي نسبية مقيدة بتمائل الظروف والشروط^(١٣). فالمساواة المطلقة لا وجود لها ولا عدل فيها^(١٤).

ثانياً: المساواة الضريبية لا تقيم تمييزاً بين المواطنين والأجانب الأصل أن المساواة الضريبية لا تقوم بين المواطنين فقط، وإنما بينهم وبين الأجانب. فلا يجوز في تطبيق الضريبة التفرقة بين المكلفين بحسب الجنسية^(١٥). وتطبيقاً لذلك لم يفرق المشرع العراقي بين الأشخاص المعنوية الوطنية والأجنبية في موضوع الإقامة عندما عدّ الشخص المعنوي مقيماً في العراق إذا كان محل عمله أو إدارته أو مراقبته في العراق سواء أكان مؤسساً بموجب القوانين العراقية أم غيرها^(١٦). ولكن مبدأ المساواة بين المواطنين والأجانب ليس مبدأً مطلقاً. فالمشرع في بعض الحالات يخالف هذا المبدأ فيغيّر في المعاملة بين الاثنين إذا استندت هذه المغايرة إلى مبررات موضوعية. فعلى سبيل المثال نجد أن قانون ضريبة الدخل العراقي يعامل الفرد العراقي معاملة تختلف عن معاملة الفرد غير العراقي من حيث مدة الإقامة التي يراها ضرورية بوصف أي منهما مقيماً في العراق. فالعراقي يُعدّ مقيماً إذا سكن العراق مدة أربعة أشهر يستوي في ذلك أن تكون هذه المدة متصلة مع بعضها أو متقطعة^(١٧). أما الأجنبي فلا يُعدّ مقيماً إلا إذا سكن العراق مدة لا تقل عن ستة أشهر متقطعة أو مدة أربعة أشهر متصلة^(١٨). وسبب هذه التفرقة في

تشجيع حركة السياحة والاستثمار، وتنشيط الفعاليات الاقتصادية خارج بغداد بما يؤدي إلى زيادة القدرة الإنتاجية وتنشيط الحركة العمرانية في المحافظات. ينظر د. مدحت عباس أمين. ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي. دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ. دراسة مقارنة. القسم الأول. بغداد. بدون ذكر دار النشر. ١٩٩٧. ص ٩٠.

(١٣) د. فاروق عبد البر. دور المحكمة الدستورية المصرية في حماية الحقوق والحريات. بدون ذكر مكان النشر. دار النسر الذهبي. ٢٠٠٤. ص ٢٧٣.

(١٤) ولهذا رفضت المحكمة العليا في الولايات المتحدة الأمريكية الحكم بعدم دستورية أحد القوانين الضريبية بحجة إخلاله بمبدأ المساواة فقالت بأنه لا يوجد محل للإدعاء بالإخلال بالحماية المتساوية في القانون الضريبي لولاية (كاليفورنيا)، لأن عدم المساواة الموجود في القانون له أساسه المنطقي. ينظر د. هشام محمد فوزي. رقابة القوانين بين أمريكا ومصر مع تحليل للأحكام الدستورية في البلدين. القاهرة. دار النهضة العربية. ٢٠٠٦. ص ٣٣٧.

(١٥) د. حسين خلاف. المصدر السابق. ص ٧٥.

(١٦) راجع البند (هـ) من الفقرة (١٠) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(١٧) راجع البند (أ) من الفقرة (١٠) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(١٨) راجع الرقم (١) من البند (د) من الفقرة (١٠) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

المعاملة يعود إلى أن العراقي أكثر ارتباطاً ببلده ، فهو أقرب إلى الإقامة فيها من غير العراقي . وتأسيساً على هذا طلب المشرع مدة أقصر أو شروطاً أخف نسبياً كي يُعدّه مقيماً في العراق^(١٩) .

ثالثاً: المساواة الضريبية ينظر فيها إلى المجموع الكبير من المكلفين وليس إلى الفئة التي تخرج على مبدأ المساواة

لا تفهم المساواة بين طائفة واحدة من المكلفين مثل طائفة الموظفين أو طائفة العمال أو التجار ، لأن المقصود بالمساواة هو عدم التفرقة بين المكلفين الخاضعين لضريبة واحدة إذا تماثلت مراكزهم القانونية . لذلك ذهب البعض إلى أنه عند قياس المساواة ينبغي النظر إلى المجموع الكبير وليس إلى الفئة التي تمثل في ذاتها خروجاً على مبدأ المساواة^(٢٠) . فإذا ما تقرر امتياز خاص لطائفة الموظفين الخاضعين لضريبة الدخل مثلاً فإننا عند قياسنا للمساواة يجب أن نقيس هؤلاء بالنسبة للمكلفين الخاضعين لهذه الضريبة جميعاً . فنجد أن النص التشريعي قد أُخِلَّ بمبدأ المساواة . ولا يصح على الإطلاق أن نقيس وضع طائفة الموظفين العاملة في إحدى دوائر الدولة بطائفة تعمل في دائرة أخرى ونقول إن النص التشريعي قد ساوى بينهما ، وإن القاعدة التي قررت هذا الامتياز كانت قاعدة عامة مجردة .

يتشرح مما تقدم أن القياس على المجموع الكبير من المكلفين جميعاً ، يضع الأمور في نصابها الصحيح ، فيكشف عن الإخلال بمبدأ المساواة إن وجد . أما القياس على المجموع الصغير من المكلفين الذي تقرر لمصلحته إهدار مبدأ المساواة فإنه قياس خادع ينتهي بنا إلى نتيجة غير سديدة دستورياً ومنطقياً^(٢١) .

المطلب الثاني

(١٩) د. عوض فاضل إسماعيل الدليمي . خصائص الضريبة على الدخل في العراق بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ . محاضرات أقيمت على طلبة الدراسات العليا في كلية القانون . جامعة النهدين للعام الدراسي ١٩٩٧-١٩٩٨ .

(٢٠) د. فاروق عبد البر . المصدر السابق . ص ٢٦٩-٢٧٠ .

(٢١) ينظر في هذا المعنى . د. عبد العزيز محمد سالمان . الحق في المساواة . ٢٠٠٩ . بحث منشور في شبكة (الانترنت) على الموقع :

الأساس القانوني لمبدأ المساواة أمام الضريبة

يتأسس مبدأ المساواة أمام الضريبة على أساسين اثنين . الأول أساس دستوري ، والثاني نظرية المبادئ العامة للقانون . وسوف نقف على هذين الأساسين في الفرعين الآتيين :

الفرع الأول : الأساس الدستوري لمبدأ المساواة أمام الضريبة
الفرع الثاني : نظرية المبادئ العامة للقانون بوصفها أساساً لمبدأ المساواة أمام الضريبة

الفرع الأول

الأساس الدستوري لمبدأ المساواة أمام الضريبة

يُعدُّ مبدأ المساواة من المبادئ الدستورية الأساسية التي يقوم عليها أي نظام سياسي في العالم المعاصر^(٢٢) . ولهذا حرصت دساتير عدة مثل الدستور الفرنسي^(٢٣) والأمريكي^(٢٤) والعراقي^(٢٥) على مبدأ المساواة بشقيه المساواة في الحقوق والمساواة في الواجبات والأعباء العامة . وعلى تحريم إقامة أي تمييز بين المواطنين على أساس الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة . إنَّ الدساتير المذكورة أعلاه وإن لم تنص صراحةً على قاعدة المساواة أمام الضريبة^(٢٦)، إلا أن هذه القاعدة يعمل بها بوصفها تطبيقاً مباشراً لقاعدة المساواة

(٢٢) د. وجدي ثابت غبريال - مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة كأساس للمسؤولية الإدارية، نحو أساس دستوري للمسؤولية دون خطأ، دراسة مقارنة في نظرية المسؤولية دون خطأ في القانون الإداري مزودة بأحكام مجلس الدولة المصري والفرنسي . الإسكندرية- منشأة المعارف- ١٩٨٨- ص ٢٥ .

(٢٣) نصت المادة (٢) من الدستور الفرنسي الصادر في ٤ أكتوبر سنة ١٩٥٨ على أن (فرنسا جمهورية ... وهي تضمن المساواة أمام القانون لجميع المواطنين دون تمييز بسبب الأصل أو الجنس أو الدين ...) . ينظر شهاب أحمد عبد الله . الدستور الفرنسي . موسوعة التشريعات الوطنية والدولية لحقوق الإنسان . ط ١ . بغداد . دار الكتب والوثائق . ٢٠٠٨ . ص ٦ .

(٢٤) نص التعديل (١٤) للدستور الأمريكي الصادر عام ١٧٨٧ على أنه (لا يجوز لأي ولاية أن تحرم شخصاً داخل نطاق سلطاتها من المساواة في الحماية أمام القانون) . ينظر د. هشام محمد فوزي . المصدر السابق . ص ٣٣٩ .

(٢٥) نصت المادة (١٤) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ على أن (العراقيين 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) .

(٢٦) يلاحظ أن بعض الدساتير نص صراحةً على قاعدة المساواة أمام الضريبة مثل الدستور السوري الذي قرر في المادة (١٩) منه ما يأتي (تفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعديّة تحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية) . ينظر د. عصام بشور ، ود. نور الله نور الله ، ود. يونس أحمد البطريق . التشريع الضريبي . دمشق . المطبعة التعاونية . ١٩٨٢ . ص ٢٢١ .

أمام القانون وفي الواجبات والأعباء العامة^(٢٧)، ومن ثم، وجب على المشرع والإدارة الضريبية احترامها والنزول على أحكامها وعدم مخالفتها .
ولكن هناك سؤال يُطرح في هذا المقام : أتعدُّ صور التمييز التي ذكرها المشرع الدستوري واردة على سبيل الحصر أم التمثيل . بعبارة أخرى أيعدُّ القانون الضريبي منتهكاً لمبدأ المساواة لو أقام تفرقة بين المكلفين على أساس انتمائهم الطبقي أو ميولهم الحزبية أو اعتبارهم الشخصي أو عصبيتهم القبلية أو إلى موقفهم من السلطة العامة على الرغم من أن صور التمييز هذه لم ينص عليها الدستور صراحةً ؟ أجب عن هذا السؤال المجلس الدستوري الفرنسي في قضية عرضت عليه تتلخص وقائعها في صدور تشريع مالي تضمن نصاً يحدد وعاء الضريبة العامة على الإيراد . وفرق التشريع بين نوعين من المكلفين هما : المكلفون العاديون الذين لا يزيد إيرادهم العام على مبلغ معين، وكبار المكلفين الذين يتجاوز إيرادهم هذا المبلغ . وأجاز للفئة الأولى فقط أن تقدم الدليل على عدم صحة الضرائب المفروضة . وعندما عرض هذا التشريع على المجلس الدستوري رأى فيه إخلالاً بمبدأ المساواة على الرغم مما جاء به من تمييز لم يبنى على أساس الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين^(٢٨) .

الفرع الثاني

نظرية المبادئ العامة للقانون بوصفها أساساً لمبدأ المساواة أمام الضرائب
يمكن أن يتأسس مبدأ المساواة أمام الضريبة على أساس نظرية المبادئ العامة للقانون ، وهي نظرية قضائية ابتكرها مجلس الدولة الفرنسي . ويقصد بمبادئ القانون العامة مجموعة القواعد القانونية غير المدونة المستقرة في ضمير الجماعة التي يستنبطها القضاء من النظام القانوني للدولة ويعنها في أحكامه^(٢٩) .
ولقد تبنى مجلس الدولة الفرنسي فكرة المبادئ العامة دفاعاً عن حقوق الأفراد وحررياتهم التي تزعزعت أثر هزيمة فرنسا في الحرب العالمية الثانية^(٣٠) . ومن أمثلة المبادئ العامة التي أعلنها المجلس مبدأ المساواة بتطبيقاته المختلفة مثل مبدأ المساواة أمام الأعباء والتكاليف العامة^(٣١) ومبدأ المساواة أمام الضرائب^(٣٢) .

(٢٧) د. حسين خلاف . المصدر السابق . ص ٧٢-٧٣ .

(٢٨) د. عبد العزيز محمد سالم . المصدر السابق . ص ٣ .

(٢٩) د. أنور أحمد رسلان . وسيط القضاء الإداري . القاهرة . دار النهضة العربية . ١٩٩٩ . ص ١٤٣ .

(٤) د. ماجد راغب الحلو . القضاء الإداري . الإسكندرية . منشأة المعارف . ٢٠٠٤ . ص ٣٥ .

(١) د. محمد رفعت عبد الوهاب . المصدر السابق . ص ٣١٨ .

(2) M.Waline – Précis de droit administrative- Paris – Éditions montchresien, 1969 , P. 563.

إنَّ الفقهاء كانوا وما زالوا في شقاق بعيد حول القيمة القانونية لهذه المبادئ . فمنهم من أسبغ عليها قيمة دستورية ، ومنهم من أضفى عليها قيمة تشريعية . وهكذا فإن قيمة مبدأ المساواة أمام الضريبة تتوقف على القيمة المعطاة . في رأي كل فريق من الفقه . للمبادئ القانونية العامة (٣٣) .

ومهما يكن من الأمر ، فإن من المقطوع به . في رأينا . أن مبدأ المساواة أمام الضريبة يتمتع بالقوة القانونية نفسها التي تتمتع بها النصوص الدستورية . مما يعني أن لهذا المبدأ قيمة دستورية تلزم المشرع والإدارة الضريبية على حد سواء باحترامه . ومقتضى ذلك ألا تصدر أية سلطة في الدولة قراراً أو تتخذ عملاً يخلُّ بمبدأ المساواة أمام الضريبة

المبحث الثاني

أثر التمييز بين المكلفين على مبدأ المساواة أمام الضريبة

تقديم وتقسيم :

إن التمييز بين المكلفين قد يكون مخلاً بمبدأ المساواة وقد لا يكون كذلك . والسؤال الذي يُطرح على بساط البحث : ما حالات التمييز غير المجافية لمبدأ المساواة وما الحالات المناهضة لهذا المبدأ ؟
هذا ما سنجيب عنه في المطلبين الآتيين :
المطلب الأول : التمييز غير المخل بمبدأ المساواة أمام الضريبة .
المطلب الثاني : التمييز المخل بمبدأ المساواة أمام الضريبة .

المطلب الأول

التمييز غير المخل بمبدأ المساواة أمام الضريبة

لا يُعدُّ التمييز بين المكلفين مجافياً لمبدأ المساواة أمام الضريبة إذا كان مبنياً على أسباب معقولة ، ودواعٍ جديّة تمتُّ إلى العدالة أو المصلحة العامة (٣٤) . مثل التمييز بين المكلفين تبعاً لأوضاعهم الشخصية ومقدرتهم المالية . وسنتناول هاتين الصورتين من صور التمييز المشروعة في الفرعين الآتيين :

(٣) ينظر بشأن اختلاف الفقهاء حول القيمة القانونية للمبادئ العامة للقانون : د. وجدي ثابت غبريال . المصدر السابق . ص ٢٢-٢٣ ، كذلك د. أنور أحمد رسلان . المصدر السابق . ص ١٤٦ .

(٣٤) د. حسين خلاف . المصدر السابق . ص ٧٨ .

- الفرع الأول : التمييز بين المكلفين تبعاً لأوضاعهم الشخصية .
الفرع الثاني : التمييز بين المكلفين تبعاً لمقدرتهم المالية .

الفرع الأول

التمييز بين المكلفين تبعاً لأوضاعهم الشخصية

يتفق أغلب الباحثين^(٣٥) على أن العدالة الضريبية لا تتحقق ما لم يبصر المشرع ظروف المكلفين الشخصية والعائلية ، أي أن يراعي وضعهم العائلي ، فيميز مثلاً بين المكلف الأعزب والمكلف المتزوج . وتبدو علة هذه التفرقة في أن المكلف المتزوج يخصص لإشباع حاجاته الضرورية جزءاً من الدخل أكثر من الجزء الذي يخصصه العازب من أجل ذلك^(٣٦) ، ومن ثم ، يجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف الأول أخف من الضريبة المفروضة على المكلف الثاني . وتعرف هذه الضريبة بالضريبة الشخصية التي تبدو أكثر قرباً للعدالة من الضريبة العينية التي يتجاهل فيها المشرع ظروف المكلف الشخصية .

لقد ميّز المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ بين المكلفين تبعاً لظروفهم الشخصية ، فقرر منح المكلف، إذا كان فرداً مقيماً، إعفاءات أطلق عليها تسمية السماحات عن زوجته وأولاده وكذلك إعفاءات للمكلفة الأرملة والمطلقة وإعفاءات بسبب الشيخوخة^(٣٧) .

الفرع الثاني

التمييز بين المكلفين تبعاً لمقدرتهم المالية

إنّ مبدأ المساواة أمام الضريبة لا يتحقق من خلال مطالبة المكلفين جميعهم بمبلغ واحد بل يجب أن يتناسب ما يدفعه كل منهم ومقدرته المالية^(٣٨) . وثمة وسائل عدة يتوسل بها المشرع لتحقيق هذا الغرض ، يقف في مقدمتها فرض الضريبة

(٣٥) د. عادل فليح العلي . المالية العامة والتشريع المالي والضريبي . ط ١ . عمان . دار الحامد للنشر والتوزيع .

٢٠٠٣ . ص ١٢٧ . كذلك د. باهر محمد عتلم . المالية العامة، أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية . ط ٥ . القاهرة . مكتبة الآداب . ١٩٩٨ . ص ١٦٥ .

(٣٦) د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش . المالية العامة ، الموازنة ، الضرائب والرسوم . دراسة مقارنة . ط ١ . بيروت . دار الخلود . ١٩٩٥ . ص ٣٥١-٣٥٢ .

(٣٧) راجع المادة (الثانية عشرة) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

(٤) د. حسين خلاف . المصدر السابق . ص ٧٣ .

التصاعدية التي يتزايد سعرها مع تزايد الوعاء الخاضع لها . ويبرر فرض هذه الضريبة فيما يعرف بتناقص المنفعة الحدية للدخول والذي يعني أن كل قسم من أقسام الدخل ، يمثل بالنسبة لصاحبه ، منفعة أقل من القسم الذي

سبقة . ويتبع ذلك، أن سعر الضريبة يجب أن يزيد كلما زاد مقدار الدخل (٣٩) .
إن المشرع العراقي أخذ بمبدأ التصاعد في ضريبة الدخل المفروضة على الفرد المقيم وغير المقيم (٤٠) ، وكذلك على البديل الناجم عن نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه (٤١) .

المطلب الثاني

التمييز المخل بمبدأ المساواة أمام الضريبة

يوجب مبدأ المساواة أمام الضريبة عدم الإخلال بالمراكز القانونية المتماثلة ، فلا يجوز أن يميز قانون الضريبة بين المكلفين على غير أسس موضوعية ، وإلا كان هذا التمييز تحكيمياً ومنهياً عنه . ومن أجل الوقوف على صور التمييز المجافية لمبدأ المساواة ، فإننا سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين هما :
الفرع الأول : التمييز المخل بمبدأ المساواة في القوانين الضريبية المقارنة .
الفرع الثاني : التمييز المخل بمبدأ المساواة في القانون الضريبي العراقي .

الفرع الأول

التمييز المخل بمبدأ المساواة في القوانين الضريبية المقارنة

نورد هنا حالتين من حالات التمييز المنتهكة لمبدأ المساواة أمام الضريبة شابتا النظام الضريبي المصري . الحالة الأولى تمثلت بفرض ضريبة على مرتبات العاملين بالدولة والقطاع العام دون غيرهم من الممولين . والحالة الثانية فرض ضريبة على مرتبات العاملين بالخارج ممن يتوافر في عملهم عنصر التبعية دون غيرهم من الممولين .
أولاً: فرض ضريبة على مرتبات العاملين في الدولة والقطاع العام دون غيرهم من الممولين

(١) H.Dalton, Principles of Public finance, Routledge and Kagen ,P.Ltd. London, 1977, P. 59-67.

ينظر كذلك د. حسن عوضة ود. عبد الرؤوف قطيش . المصدر السابق . ص ٣٥٢ .

(٢) راجع المادة (الثالثة عشرة) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

(٣) راجع قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ .

أصدر المشرع المصري قانوناً فرض بموجبه ضريبة على مرتبات العاملين المصريين في الخارج^(٤٢). بيد أنه قصر عبء هذه الضريبة على العاملين في الدولة والقطاع العام دون غيرهم من الممولين الآخرين. وقد تعرضت المحكمة الدستورية العليا المصرية لمدى دستورية هذا القانون، فانتهت إلى عدم دستوريته، لأنه أخرج من مجال سريانه غير العاملين في الدولة والقطاع العام ممن يحققون دخلاً ناجماً عن عملهم في الخارج، وهم فئة من المواطنين كان من الواجب إخضاعهم للضريبة إلا أن ذلك لم يحدث مما يُعدُّ إخلالاً بالتكافؤ في المعاملة القانونية^(٤٣).

ثانياً: فرض ضريبة على العاملين في الخارج ممن يتوافر في عملهم عنصر التبعية دون غيرهم من الممولين

فرض المشرع المصري ضريبة على الأجور والمرتبات وما في حكمهما التي يتقاضاها العاملون المصريون في الخارج ممن يزاولون عملاً لدى الغير يتوافر فيه عنصر التبعية^(٤٤). إلا أن المحكمة الدستورية العليا قررت عدم دستورية القانون الذي فرض الضريبة، لأنه استبعد من دائرة تطبيقه فئة من العاملين المصريين في الخارج، هم الذين لا يتوافر في عملهم عنصر التبعية بينما أخضع لأحكامه أولئك الذين يتوافر في عملهم ذلك العنصر مما يُعدُّ إخلالاً بالمساواة التي كفلها الدستور^(٤٥).

الفرع الثاني

التمييز المخل بمبدأ المساواة في القانون الضريبي العراقي

في الحقيقة وقع إخلال بمبدأ المساواة أمام الضريبة من جهتين الأولى المشرع العراقي والثانية الإدارة الضريبية. وسوف نقف على صور الإخلال الصادرة من تلك الجهتين في البيان الآتي:

أولاً: إخلال المشرع العراقي بمبدأ المساواة أمام الضريبة
انطوت العديد من القوانين النافذة في العراق على نصوص تناهض مبدأ المساواة بين المكلفين، من ذلك النصوص التي تحابي الموظف الذي يعمل في دوائر

(٤٢) القانون رقم (٢٢٩) لسنة ١٩٨٩.

(٤٣) حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ٤٣ لسنة ١٣ ق. في ١٢/٦/١٩٩٣. ينظر منطوق الحكم كاملاً في مؤلف د. عبد الحميد الشواربي ود. نبيل لطفی خاطر. موسوعة الضرائب، الفقه، القضاء، التشريع. الإسكندرية. منشأة المعارف. ١٩٩٧. ص ٥٩٩. ينظر كذلك د. هشام محمد فوزي. المصدر السابق. ص ٤٤٠-٤٤١، أيضاً د. فاروق عبد البر. المصدر السابق. ص ٨٩٥.

(٤٤) القانون رقم (٢٠٨) لسنة ١٩٩٤.

(٤٥) حكم المحكمة الدستورية العليا في ١٩٩٩/١/٢، ق ٤٣، س ١٧. ينظر منطوق الحكم لدى د. فاروق عبد البر. المصدر السابق. ص ٩٠١.

الدولة والقطاع العام على حساب بقية المكلفين الآخرين والنصوص التي تعامل العربي معاملة ضريبية أفضل من العراقي .

وحسبنا الوقوف على هاتين الحالتين فيما يلي:

١- تفضيل الموظف^(٤٦) على بقية المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل :

كان المشرع العراقي يكتفي بفرض ضريبة الدخل على الرواتب والمكافآت والأجور والمخصصات والتخصيصات للعاملين في القطاع الخاص^(٤٧) . أما الرواتب والأجور والمخصصات التي يتقاضاها منتسبو دوائر الدولة والقطاعين العام والمختلط من عملهم فيها فقد أعفيت من الضريبة^(٤٨) .

إن التمييز الذي أقامه المشرع العراقي بين العاملين في دوائر الدولة والقطاعين العام والمختلط وبين العاملين في القطاع الخاص كان تمييزاً تحكيمياً لم يستند إلى أسس موضوعية معقولة ، لأنه لا مجال للفرقة بين الطائفتين ما دامت تتساويان في وحدة الواقعة المنشئة للضريبة والمتمثلة في تحقيق دخل نتيجة العمل ، وكان ينبغي إخضاعهما معاً لقاعدة قانونية واحدة يتحقق من خلالها التكافؤ في المعاملة القانونية .

وهذا ما تحقق فعلاً . فقد أصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) بناءً على رغبة مجلس الحكم (سابقاً) أمراً أخضع لضريبة الدخل الرواتب والأجور والمخصصات التي يتقاضاها موظفو الدوائر الحكومية والعاملون في القطاعين العام والمختلط ابتداءً من الأول من شهر نيسان عام ٢٠٠٤^(٤٩) .

بيد أن الملاحظ أن المشرع العراقي لا يزال يحابي طائفة الموظفين المكلفين بضريبة الدخل على حساب بقية المكلفين الآخرين من خلال تقرير امتيازات ضريبية تحكمية لا تقوم على أسس موضوعية تبررها ، والمثل على هذه الامتيازات مضاعفة السماعات وإعفاء مخصصات الخدمة الخارجية للعاملين في البعثات من الضريبة . وسنتناول هاتين الصورتين من صور الإخلال بمبدأ المساواة في البيان الآتي :

أ- مضاعفة السماعات للموظفين دون غيرهم من المكلفين :

(٤٦) يعرف الموظف بأنه (كل شخص عهدت إليه وظيفة داخل ملاك الوزارة أو الجهة غير المرتبطة بوزارة) . راجع الفقرة (ثالثاً) من المادة (١) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل النافذ .

(٤٧) راجع الفقرة (٥) من المادة (الثانية) من قانون ضريبة الدخل النافذ قبل تعديلها بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ المنشور في الوقائع العراقية عدد (٣٩٨١) .

(٤٨) راجع الفقرة (٥) من المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل قبل إلغائها بموجب الأمر المشار إليه أعلاه .

(٤٩) راجع القسم (١١) من الأمر رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ المذكور آنفاً .

السماحات هي إعفاءات يستبعد بمقتضاها المشرّع جزءاً من الدخل الصافي من الخضوع للضريبة لكونه لازماً لضمان الحد الأدنى لمعيشة المكلف ولتمكينه من مواجهة أعبائه العائلية . وقد منح المشرّع العراقي هذه السماحات للفرد المقيم فقط . وحددها بمبالغ مقطوعة نص عليها في قانون ضريبة الدخل^(٥٠) . إلا أنه قرر مضاعفتها لطائفة الموظفين دون غيرهم من المكلفين . وذلك في تعديل ورد في قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠٠٨ عدل بموجبه المشرّع أحكام السماحات المقررة في قانون ضريبة الدخل^(٥١) .

إنّ هذا التعديل فضلاً عن كونه معيباً من الناحية الشكلية^(٥٢) ، فإنه منتقد كذلك من الناحية الموضوعية ، لأنه ينطوي على تمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين بدون مسوغات مشروعة . فلماذا يتمتع الموظفون بالذات بسماحات مضاعفة ويحرم الآخرون منها ؟ فإذا كانت البواعث على ذلك إنسانية تتمثل بالرغبة في تخفيف أعباء الموظفين المعيشية ومراعاة ظروفهم العائلية ، فإن هذه المبررات متوافرة في بقية طوائف المكلفين الأخرى لاسيما العاملين في القطاع الخاص . وإذا كان الدافع هو تحفيز الموظفين على أداء واجباتهم الوظيفية بصورة أفضل ضماناً نحو تسيير المرافق العامة التي يعملون بها بانتظام وإطراد ، فإن ذلك ينبغي ألا يكون

(٥٠) راجع المادة (الثانية عشرة) من قانون ضريبة الدخل النافذ المعدلة بموجب البند (٢) من القسم (٢) من أمر سلطة الائتلاف رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ ، وقانون الموازنة العامة لسنة ٢٠٠٨ المالية .

(٥١) نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٢٠) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨ . والمنشور في الوقائع العراقية عدد (٤٠٦٧) السنة التاسعة والأربعون على أن (تضاعف مبالغ السماحات الضريبية للموظف ...) .

(٥٢) يتفق أغلب الكتاب على عدم جواز إدخال تعديل على القوانين الضريبية باستخدام قانون الموازنة العامة ، لأن القوانين الضريبية ، الأصل فيها ، أنها دائمة بينما قانون الموازنة قانون مؤقت يسري لمدة سنة مالية واحدة . فضلاً عن أن مناقشة قوانين الموازنة غالباً ما يسودها طابع الاستعجال والسرعة رغبة في إقرارها قبل بدء السنة المالية . في حين يفترض بالقوانين الضريبية أن يتأني في دراستها ولا يستعجل في التصويت عليها نظراً لما تحدثه من آثار مهمة سياسياً واقتصادياً واجتماعياً .

أضف إلى ما تقدم أن الباحثين والمختصين يواجهون عنثاً في استقصاء النصوص المعدلة للقوانين الضريبية من مظانها بسبب تشتتها وتبعثرها في قوانين الموازنة . ينظر د. طاهر الجنابي . علم المالية العامة والتشريع المالي . بدون ذكر مكان النشر . دار الكتب للطباعة والنشر . بدون ذكر السنة . ص ١٠٥ -

على حساب المكلفين الآخرين ، وإلا غُدَّ ذلك انتهاكاً لمبدأ المساواة في تحمل الأعباء العامة (٥٣) .

ولعلَّ سؤالاً يطرح نفسه هنا : ما موقف الإدارة الضريبية من موضوع السماعات المضاعفة ؟

لم تضاعف الإدارة الضريبية مبالغ السماعات للموظفين وحدهم مثلما أراد المشرِّع ، بل قررت مضاعفتها للمكلفين كافة (٥٤) . ولا شك في أن تصرف الإدارة هذا ، وإن كان من شأنه أن يحقق المساواة بين المكلفين ، إلا أنه يخالف قانون الموازنة العامة الذي قصر هذه الميزة الضريبية على الموظفين دون غيرهم من المكلفين . فضلاً عن أن السماعات هي في حقيقتها، إعفاءات ضريبية ، والإعفاءات لا تتقرر بتعليمات أو إعمامات وإنما بقانون (٥٥) .

ب- إعفاء مخصصات الخدمة الخارجية من ضريبة الدخل :
عامل المشرِّع العراقي الموظفين العاملين في البعثات معاملة ضريبية استثنائية اختصوا بها علواً على غيرهم ، ومنحهم ميزة أثرهم بها على سواهم من المكلفين عندما أَعْفَى مخصصات الخدمة الخارجية التي يتقاضونها من ضريبة الدخل (٥٦) .

وفي رأينا أن هذا الإعفاء يعتريه عيب عدم المساواة أمام الضريبة للأسباب الآتية :

السبب الأول : أن المشرِّع ميَّز بهذا الإعفاء الموظفين العاملين في البعثات عن غيرهم من المكلفين مثل الموظفين العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام الذين أخضعت مخصصاتهم لضريبة الدخل على الرغم من اتحاد هاتين الفئتين في المركز القانوني .

السبب الثاني : سبق للمشرِّع العراقي أن منح العاملين في البعثات مزايا تفضيلية لا نظير لها بالنسبة للعاملين في الوظائف الأخرى مثل تحمل وزارة الخارجية نفقات

(٥٣) يلاحظ أن المشرِّع العراقي قصر مضاعفة السماعات على الموظفين وحدهم ويحق لنا بالتالي أن نتساءل : ما الموقف بالنسبة للمنتسبين الآخرين الذين يعملون في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط مثل المتعاقدين ؟

(٥٤) ينظر الإعمام الصادر عن الهيئة العامة للضرائب المرقم ٢٨٢/٨ في ٢٠٠٨/٧/٣ الذي تم بموجبه مضاعفة السماعات الضريبية للمكلفين جميعهم اعتباراً من السنة المالية ٢٠٠٨ .

(٥٥) نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ على أن (لا تفرض الضرائب ولا يعفى منها إلا بقانون) .

(٥٦) راجع المادة (٤١) من قانون الخدمة الخارجية رقم (٤٥) لسنة ٢٠٠٨ . المنشور في الوقائع العراقية عدد (٤٠٩٧) . السنة الخمسون .

سكنهم ونفقات الدراسة لأولادهم والتأمين الصحي لهم ولأسرهم ونفقات نقلهم وسفرهم من وإلى العراق^(٥٧)، ومن ثم، فإن منح ميزة أخرى لهم بإعفاء مخصصاتهم من ضريبة الدخل، يُعدُّ زيادة لا مبرر لها، ومحاباة لا مسوغ موضوعي لها.

السبب الثالث: نرى أن فرض ضريبة الدخل على رواتب العاملين في البعثات ومخصصاتهم يسهم في زيادة الموارد المالية للخرينة العامة، ويرسخ علاقة المواطن بالدولة وانتسابه إليها بغض النظر عن وجوده الجغرافي داخلها أو خارجها.

٢- تفضيل العربي على العراقي في موضوع الإقامة في العراق: ذكرنا سابقاً^(٥٨) أن مبدأ المساواة أمام الضريبة يقتضي من المشرِّع أن يعامل الوطني والأجنبي معاملة متماثلة، اللهمَّ إلا إذا توافرت مبررات موضوعية توجب تفضيل الأول على الثاني. بيد أن المشرِّع العراقي شدَّ عن هذه القاعدة عندما عامل العربي معاملة ضريبية أفضل من العراقي في موضوع الإقامة.

ومبدأ الإقامة هو أحد المبادئ التي اعتمدها المشرِّع العراقي لتحديد الأشخاص الذين تسري عليهم ضريبة الدخل في العراق^(٥٩). وقد طلب المشرِّع من العراقي شروطاً أشد من تلك التي طلبها من العربي لتحقيق الإقامة في العراق. فالعراقي لا يُعدُّ مقيماً ما لم يسكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي تحقق فيها الدخل^(٦٠). أما العربي العامل في العراق فيُعدُّ مقيماً فيه مهما كانت مدة سكناه^(٦١). وهذه التفرقة تُعدُّ في رأينا معيبة، إذ لا يوجد مبرر يسوغ تفضيل العربي على العراقي في موضوع ضريبي رتب عليه المشرِّع نتائج مهمة ألا وهو موضوع الإقامة في العراق^(٦٢).

ثانياً: إخلال الإدارة الضريبية بمبدأ المساواة بين المكلفين

(٥٧) راجع المادة (٤١) من قانون الخدمة الخارجية النافذ.

(٥٨) ينظر ص ٨ من هذا البحث.

(٥٩) نصت المادة (الخامسة) من قانون ضريبة الدخل النافذ على أن (١- تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه ٢- تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وإن لم يتسلمه فيه ٣- لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق).

(٦٠) راجع البند (أ) من الفقرة (١٠) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٦١) راجع البند (ج) من الفقرة (١٠) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٦٢) تقتضي الأمانة العلمية من الباحث أن يشير إلى أن هناك من الكتاب من سبقه في التنويه إلى هذه التفرقة المعيبة منهم الدكتور عبد الرؤوف الصافي وذلك في ندوة نظمتها كلية القانون / جامعة بغداد بالتعاون مع بيت الحكمة تحت عنوان (رؤى مستقبلية عن ضريبة الدخل في العراق) بتاريخ ٢٠٠٩/٢/١٦.

يتجلى وجه الإخلال في الطريقة المتبعة لتقدير الوعاء الخاضع لضريبة الدخل . فمن المعلوم أن المشرع اعتمد طريقة الإقرار الضريبي لتقدير الدخل الخاضعة للضريبة عندما أوجب على المكلفين تقديم إقرارات عنها . وقد عامل المشرع المكلفين جميعهم على قدم المساواة وبصرف النظر عما إذا كانوا مسجلين لدى الإدارة الضريبية أو لم يكونوا كذلك ، أي أنه لم يضع تمييزاً بين فئة وأخرى^(١٣) .

بيد أن الإدارة الضريبية أخذت بهذا المبدأ عندما مايزت بين المكلفين ، دون مقتضى ، فلم تتبع أسلوب الإقرار في التحاسب الضريبي مع المكلفين كافة بل أنها عمدت إلى إقامة تفرقة بينهم من خلال تقسيمهم إلى طائفتين :

الطائفة الأولى : مكلفون تقدر دخولهم وفق طريقة الإقرار الضريبي وهم فئتان : الفئة الأولى : وهي تلك المشمولة بأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ ، التي ألزمتها النظام تقديم حساباتها الختامية بعد تدقيقها وتصديقها من مراقب حسابات^(١٤) .

الفئة الثانية : وهي الفئة التي أوجب عليها نظام مسك الدفاتر بتقديم حساباتها الختامية إلى الإدارة الضريبية دون اشتراط تدقيقها وتصديقها من مراقب حسابات^(١٥) .

إن تلك الفئتين يجري تقدير دخولهما على أساس البيانات المالية المقدمة منهما في حالة قبولها من الإدارة الضريبية . أما عند رفض تلك البيانات أو عدم تقديمها أصلاً فيتم تقدير الدخل وفقاً لطريقة التقدير الإداري الجزافي أو ما يعرف بالضوابط السنوية^(١٦) .

الطائفة الثانية : مكلفون تقدر دخولهم وفق طريقة التقدير الإداري الجزافي وهم فئتان :

(١٣) نصت الفقرة (٢) من المادة (السابعة والعشرين) من قانون ضريبة الدخل النافذ (على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر) .

(١٤) مثلها الشركات الوارد ذكرها في قانون الشركات والفنادق المصنفة بثلاثة نجوم فأكثر . راجع الفقرة (أولاً) من المادة (٦) من نظام مسك الدفاتر .

(١٥) مثلها أصحاب المطاعم من الدرجة الثانية وأصحاب معارض السيارات . راجع الفقرة (ثانياً) من المادة (السابعة) من النظام المذكور .

(١٦) جاء في الفقرة (أولاً) من مؤشرات التحاسب الضريبي لسنة ٢٠٠٩ التقديرية الصادرة من قسم الأعمال التجارية والمهن في الهيئة العامة للضرائب (عدد ٢٩/١٤ في ٢٦/٢/٢٠٠٩ ما يأتي (... أما المكلفون المشمولون بتقديم البيانات المالية (الحسابات الختامية) فإن الأصل في استيفاء الضريبة منهم هو احتسابها على أساس نتيجة تلك الحسابات الواردة في تلك البيانات إلا إذا ظهر خلال التدقيق الذي تجريه الهيئة وجود طعون تتعلق بمدى الإلتزام بنظام مسك الدفاتر ... فيلجأ المخمّن إلى تقدير الدخل وفقاً للضوابط والمؤشرات الموضوعية من الهيئة) .

الفئة الأولى : وهي الفئة التي أوجب نظام مسك الدفاتر النافذ على المنتمين إليها مسك دفاتر محاسبة حسب النماذج المعدة من الإدارة الضريبية^(٦٧) . وكان يفترض أن يحاسب أصحاب هذه المهن على أساس البيانات التي تظهرها دفاترهم المحاسبية، إلا أن واقع الحال لم يؤيد ذلك ، إذ لم تضع الإدارة الضريبية نماذج الدفاتر الموعودة وإنما لجأت إلى تقدير دخول هذه الفئة تقديراً إدارياً جزافياً^(٦٨) .

الفئة الثانية : وهي التي لم تشمل بنظام مسك الدفاتر التجارية ، والمنتمون لهذه الفئة ملزمون حسب أحكام قانون ضريبة الدخل النافذ^(٦٩) بتقديم إقرارات عن دخولهم الخاضعة للضريبة ، أي بالإفصاح عن دخولهم الإجمالية، وعن التكاليف اللازمة لتوليد هذه الدخول، وكذلك عن وضعهم الشخصي والعائلي وعلى الإدارة الضريبية تسلم هذه الإقرارات وفحصها وتقدير الضريبة بمقتضاها أو رفضها واللجوء إلى طريقة أخرى من طرق التقدير^(٧٠) . إلا أن ما يجري عليه العمل في حقيقة الأمر يقع خلافاً لذلك ، إذ لا يفصح هؤلاء المكلفون سوى عن أوضاعهم العائلية في إقراراتهم

السنوية ، أما تقدير أرباحهم فتتولاه الإدارة الضريبية بموجب الضوابط السنوية المعمول بها^(٧١) .

المبحث الثالث

(٦٧) مثلها طائفة المهنيين (كالأطباء) والحرفيين (كالحدادين) وكذلك أصحاب الصيدليات . راجع الفقرة (ثالثاً) من المادة (٧) من نظام مسك الدفاتر .

(٦٨) جاء في الفقرة (الحادية عشرة) من مؤشرات التحاسب الضريبي لسنة ٢٠٠٩ ما يأتي (تقدير مدخولات الأطباء والمهن الصحية كافة ... أحيل إلى اللجنة الفنية لوضع ضوابط لها يعمل بها اعتباراً من السنة ٢٠٠٩ التقديرية) .

(٦٩) راجع الفقرة (٢) من المادة (السابعة والعشرين) من قانون ضريبة الدخل المشار إليها آنفاً .

(٧٠) نصت المادة (الثلاثون) من قانون ضريبة الدخل على أنه (بعد انقضاء المدة المعينة لتقديم التقرير ... تتظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها ، ولها أن تقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاها أو ترفضها وتقدر الضريبة على الدخل الذي تقدره بما يتيسر لها جمعه من معلومات ...) .

(٧١) راجع مؤشرات التحاسب الضريبي الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب لسنة ٢٠٠٩ التقديرية المشار إليها آنفاً .

المساواة بين المكلفين في الشريعة الإسلامية

إستهلال وتقسيم :

إنَّ الدين الإسلامي دين مساواة وعدل ، لا يمتاز فيه القوي من الضعيف ولا الغني من الفقير ولا ذو الجاه والحسب ممن لا جاه له ولا حسب ، فالجميع أمام أحكامه سواء ولا يعفى من فرائضه المالية عظيم ولا شريف بل يجب أن تنتظم أحكامه الناس جميعاً .

وسنبين في هذا المبحث أساس مبدأ المساواة في الشريعة الإسلامية . ثم نبين أن المساواة في الشريعة مساواة نسبية لا مطلقة ثم نجري مقارنة في أحكام المساواة بين الشريعة الإسلامية والقوانين الضريبية الوضعية . وذلك في المطالب الثلاثة الآتية :

المطلب الأول : أساس مبدأ المساواة بين المكلفين في الشريعة الإسلامية

المطلب الثاني : المساواة في الشريعة الإسلامية مساواة نسبية لا مطلقة .

المطلب الثالث : مقارنة في أحكام المساواة بين المكلفين في الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية

المطلب الأول

أساس مبدأ المساواة بين المكلفين في الشريعة الإسلامية

يرتكز مبدأ المساواة في الشريعة الإسلامية على أسس عدة متينة تصونه وتكفل تطبيقه بين المكلفين الخاضعين للفرائض المالية . وتمثل هذه الأسس في القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة والمعقول . وسوف نقف على الأسس المذكورة في النقاط الثلاث الآتية :

أولاً: أساس مبدأ المساواة بين المكلفين في القرآن الكريم

أمر القرآن الكريم بتطبيق العدالة وعدم التفريق بين الرعية في المعاملة والتكاليف العامة . فقال تعالى (يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدِينَ وَالْأَقْرَبِينَ إِنْ يَكُنْ غَنِيًّا أَوْ فَقِيرًا فَاللَّهُ أَوْلَىٰ بِهِمَا فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا وَإِنْ تَلَّوْا أَوْ تَعْرِضُوا فَإِنَّ اللَّهَ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرًا)^(٧٢) .

ثانياً: أساس مبدأ المساواة بين المكلفين في السنة النبوية الشريفة

(٧٢) الآية (١٣٥) من سورة النساء .

تقرر السُّنة النبوية المطهّرة مبدأ المساواة بوصفه وسيلة لتحقيق العدالة . قال الرسول (ﷺ) في خطبة الوداع : (ليس لعربي على أعجمي ولا لعجمي على عربي ولا أحمر على أبيض ولا أبيض على أحمر فضل إلا بالتقوى) (٧٣) .

ثالثاً: المعقول

يقتضي العقل العمل بمبدأ المساواة بين من تجب عليهم الفرائض المالية ، لأن محاباة الأشراف وأصحاب الجاه وإعفاءهم من هذه الفرائض وقصرها على الضعفاء الذين لا جاه لهم هو ظلم عظيم ، والظلم عمل قبيح . فضلاً عن أن هذه التفرقة تثير أحناء أفراد المجتمع وتبعث كامن العداوة في نفوسهم وتندّر بتفكك المجتمع وانعدام ثقة أفرادها بالقائمين على تطبيق القوانين الضريبية فيه .

المطلب الثاني

المساواة بين المكلفين في الشريعة الإسلامية مساواة نسبية لا مطلقة

أولت الشريعة الإسلامية مبدأ المساواة بين المكلفين اهتماماً كبيراً وحثت على العمل به . ولكن كيف فهمت الشريعة هذا المبدأ وكيف طبقتة على من وجبت عليهم الفرائض المالية ؟

لقد تبنت السياسة المالية الإسلامية المساواة النسبية التي تبصر ظروف المكلفين وأوضاعهم ودرجة يسارهم ، ونبذت المساواة المطلقة التي لا تقيم وزناً لهذه الاعتبارات . ولعل هذا أصدق شاهد على عدالة تلك السياسة المالية التي راعت الجهد المبذول من الإنسان عند تحديد مقدار الزكاة ، والمقدرة المالية للشخص عند تحديد فريضة الجزية ، وصفة المكلف عند تحديد ضريبة العشور ، ووضع الأرض عند تحديد ضريبة الخراج .

وسوف نعكف على بيان هذه المسائل في النقاط الأربع الآتية :

أولاً: مراعاة الجهد المبذول من الإنسان في فريضة الزكاة

الزكاة فريضة مالية تجبها الدولة أو من ينوب عنها من الأشخاص العامة أو الأفراد جبراً ، وبصفة نهائية ، ودون أن يقابلها نفع معين . تفرضها الدولة طبقاً للمقدرة التكلفة للمكلف ، وتستخدمها في تغطية المصارف المحددة في القرآن الكريم والوفاء بمقتضيات السياسة المالية الإسلامية (٧٤) .

(٧٣) مذكور لدى د. أحمد أنور رسلان . المصدر السابق . ٣٣١ ص .

(٧٤) د. خالد سعد زغلول حلمي ود. إبراهيم الحمود . فريضة الزكاة في إطار منظومة الضرائب المعاصرة . مجلة الفتوى والتشريع . الكويت . العدد الثاني عشر . ٢٠٠٤ . ص ٩٢-٩٣ .

والنقطة الجديرة بالبيان أن الإسلام لا يساوي بين المسلمين في مقادير الزكاة ، بل تفاوتت هذه المقادير بتفاوت أوضاعهم وظروفهم . من ذلك اختلاف مقادير زكاة الزروع والثمار باختلاف الجهد المبذول من الإنسان ، فكل ما سُقي بغير آلة وكلفة سواء أكان من المطر أم من ما ينصب من جبل أم نهر أم عين ففيه العُشر . وكل ما سقي بآلة وكلفة من دولاب أو ناعور أو غير ذلك ففيه نصف العُشر^(٧٥) .

ثانياً: مراعاة المقدرة المالية للشخص في فريضة الجزية

الجزية هي مبلغ من المال يفرض على أهل الكتاب من اليهود والنصارى وغيرهم مقابل تمتعهم بحقوقهم وأمانهم على أنفسهم وأموالهم ، وانتفاعهم بمرافق الدولة العامة مثلما ينتفع بها المسلمون^(٧٦) .

لقد راعت الدولة الإسلامية في دفع الجزية درجة يسار كل شخص ، فقد روي أن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) جعلها على ثلاث درجات^(٧٧) :

- ١- الغني الموسر فرضت عليه جزية مقدارها ثمانية وأربعين درهماً في العام .
- ٢- المتوسط في حالته عليه أربعة وعشرون درهماً .
- ٣- الفقير العامل عليه اثنا عشر درهماً .

ثالثاً: مراعاة صفة المكلف في ضريبة العُشور

العُشور هي ضريبة تفرض على الأموال التجارية الصادرة من البلاد الإسلامية والواردة إليها ، وكذلك الأموال التي يتنقل بها التجار بين أقاليم الدولة الإسلامية^(٧٨) . وهذه الضريبة روعي فيها صفة المكلف بها ، فالمسلم يؤخذ منه ربع العُشر ، والذمي نصف العُشر ، والحربي العُشر^(٧٩) .

رابعاً: مراعاة وضع الأرض في ضريبة الخراج

(٧٥) د. يوسف القرضاوي . فقه الزكاة ، دراسة مقارنة لأحكامها وفلسفتها في ضوء القرآن والسنة . ط ١ . بيروت . مؤسسة الرسالة ناشرون . ٢٠٠٥ . ص ٢٦١-٢٦٤ .

(٧٦) د. أحمد حاج علي الأزرق . نظام الضرائب في الإسلام . ٢٠٠٦ . بحث منشور على شبكة (الأنترنيت) على الموقع : www.iu.edu.sa/magazin

(٧٧) د. عبد العزيز علي النعيم . نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية مع المقارنة . القاهرة . دار الاتحاد العربي للطباعة . ١٩٧٤ . ص ٣٤٠ .

(٧٨) محمود حسين الوادي ود. زكريا أحمد عزام . المالية العامة والنظام المالي في الإسلام . ط ١ . عمان . دار المسيرة للنشر والتوزيع . ٢٠٠٠ . ص ٢٣٨ .

(٧٩) محمد الحبيب يوسف . دور الجباية في التنمية الاقتصادية . مجلة القضاء والتشريع . العدد ٩ . السنة ٢٢ . ١٩٨٠ . ص ٢٦ .

يقصد بالخراج ما يفرض على الأرض التي فتحها المسلمون عنوةً أو صلحاً في شكل مقدار معين من المال أو قسط من المنتج^(٨٠) .
 إنَّ هذه الضريبة لم تفرض بمبلغ واحد على المكلفين جميعهم ، وإنما فرضت حسب إنتاجية الأرض ، بحيث وضع جدول لكل نوع من الأراضي حسب ما يزرع فيها من حبوب أو ثمار^(٨١) . فقد روي أن عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) أرسل عماله لمسح السواد فبلغ ستة وثلاثين ألف ألف جريب^(٨٢) ، وأنه وضع على جريب الزرع درهماً وقفيزاً^(٨٣) ، وعلى الكرم عشرة دراهم ، وعلى الرطب خمسة دراهم^(٨٤) .

المطلب الثالث

مقارنة في أحكام المساواة بين المكلفين في الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية

إنَّ المقارنة بين الشريعة الإسلامية والقوانين الضريبية الوضعية بشأن تطبيق مبدأ المساواة بين المكلفين تقودنا إلى النتائج الآتية :
 أولاً: إنَّ الشريعة الإسلامية سبقت الأنظمة الضريبية في إعمال مبدأ المساواة بين المكلفين . فيقف الجميع على قدم المساواة في تحمل الفرائض المالية ، فلا فرق في هذا بين مال ومال ولا بين شخص وشخص . وهذا خلاف ما كانت تسير عليه الأنظمة الضريبية التي سبقت الشريعة الإسلامية مثل النظام الساساني الذي لم يفرض الضريبة على الطبقات جميعها ، بل أسقطها عن أهل البيوتات والعظماء والمقاتلة والكتاب ، ومن كان في خدمة الملوك^(٨٥) .
 وهذا أيضاً خلاف ما كانت تسير عليه التشريعات الضريبية القديمة التي كانت تعفي من الضريبة طبقة النبلاء ورجال الدين^(٨٦) .
 ثانياً: لقد فهمت الشريعة الإسلامية مبدأ المساواة فهماً عادلاً عندما غايرت في المعاملة بين المكلفين حسب اختلاف أوضاعهم وظروفهم وأحوالهم

(٨٠) د. محمود حسين الوادي ود. زكريا أحمد عزام . المصدر السابق . ص ٢٤٤ .

(٨١) د. حاج أحمد علي الأزرق . المصدر السابق . ص ٥ .

(٨٢) الجريب يساوي (٣٦٠٠) ذراع . ينظر د. الشيخ الأمين عوض الله . الخلفاء الراشدون . ط٣ . الكويت . مكتبة الفلاح . ١٩٩٠ . ص ١٩٥ .

(٨٣) القفيز هو ١/١٠ الجريب ووزنه ثمانية أرتال . المصدر السابق . ص ١٨٧ .

(٨٤) د. أحمد حاج علي الأزرق . المصدر السابق . ص ٥ .

(٨٥) د. عبد العزيز الدوري . نظرة في التنظيمات المالية لعمر بن الخطاب (رضي الله عنه) . مجلة القضاء . العدد ٥ . السنة ٣ . ١٩٤٤ . ص ٥٥٨ .

(٨٦) د. أحمد حاج علي الأزرق . المصدر السابق . ص ٩ .

الشخصية، وأدركت قبل غيرها من الأنظمة الضريبية أن المساواة المطلقة لا تستقيم مع مبدأ العدالة .

ثالثاً: لم تكتفِ الشريعة الإسلامية بتطبيق مبدأ المساواة من الناحية النظرية حسب وإنما حرصت على تطبيق المبدأ المذكور من الناحية العملية كذلك ، فالقاضي أبو يوسف يخاطب هارون الرشيد في شأن من يوليه جباية الخراج قائلاً (وتقدم إلى من وليت ألا يكون عسوفاً ... وأن تكون جبايته للخراج كما يرسم له وترك الابتداع فيما يعاملهم به ، والمساواة بينهم في مجلسه ووجهه حتى يكون القريب والبعيد والشريف والوضيع عنده في الحق سواء)^(٨٧) .

الخاتمة

بعد أن انتهى بحثنا في مبدأ المساواة أمام الضريبة ، حقّ علينا بيان النتائج التي توصلنا إليها ، واقترح التوصيات التي نجدها خليفة بالطرح :

أولاً: النتائج

تبين لنا من بحثنا أن مبدأ المساواة يُعدُّ ركيزة أساسية للعدالة الضريبية ، وحجر الزاوية في كل تنظيم ضريبي ، وإن لهذا المبدأ قيمة دستورية تلزم المشرع والإدارة الضريبية معاً باحترامه وعدم الإخلال به . وأن ثمة إخلال لهذا المبدأ وقع

(٨٧) المصدر السابق . ص ١٠ .

فعلاً من قبل المشرّع والإدارة الضريبية في العراق . فلقد بالغ المشرّع العراقي في إكرام وفادة العربي عندما عامله معاملة ضريبية أفضل من العراقي في موضوع الإقامة . كما أنه خصّ المكلفين الموظفين بمزايا ضريبية لا نظير لها بالنسبة لبقية المكلفين الآخرين عندما منحهم سماعات ضريبية مضاعفة ، وأعطى مخصصات الخدمة الخارجية للعاملين في البعثات من ضريبة الدخل . وكل ذلك تحقق من دون الاستناد إلى أسس موضوعية مبررة

أما بخصوص الإدارة الضريبية فإنها لم تساو بين المكلفين في موضوع تقدير الدخل الخاضعة للضريبة بل أقامت تفرقة تحكّمية بينهم .

والسؤال الذي يستحق أن يُطرح في خاتمة البحث : ما السبيل إلى حماية المكلفين من التصرفات المجافية لمبدأ المساواة الصادرة من المشرّع والإدارة الضريبية في العراق ؟

أجاز المشرّع العراقي في دستور سنة ٢٠٠٥ النافذ الطعن بالقوانين والقرارات والأنظمة والتعليمات التي يعترضها عيب مخالفة أحكام الدستور أمام المحكمة الاتحادية العليا^(٨٨) . وبما أن مبدأ المساواة أمام الضريبة مبدأ له قيمة دستورية ، فإنه يحق لكل شخص ذي مصلحة أن يطعن بشرعية القوانين والأنظمة المخالفة لهذا المبدأ أمام المحكمة المذكورة ، إما عن طريق دعوى مباشرة يقيمها أمامها ، وإما عن طريق دعوى تقام من الجهة المختصة بنظر المنازعة الضريبية

التي أثير الدفع بعدم دستورية القانون أو النظام أو التعليمات أمامها . وهي في العراق لجان الاستئناف والهيئة التمييزية .
ثانياً: الاقتراحات

(٨٨) نصت المادة (٩٣) من دستور سنة ٢٠٠٥ النافذ على أن (تختص المحكمة الاتحادية العليا بما يأتي (أولاً : الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة النافذة ... ثالثاً: الفصل في القضايا التي تنشأ عن تطبيق القوانين الاتحادية والقرارات والأنظمة والتعليمات والإجراءات الصادرة عن السلطة الاتحادية ، ويكفل القانون حق كل من ... ذوي الشأن من الأفراد وغيرهم حق الطعن المباشر لدى المحكمة) . كما نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٤) من قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم (٣٠) لسنة ٢٠٠٥ على أن (تتولى المحكمة الاتحادية العليا المهام الآتية : الفصل في المنازعات المتعلقة بشرعية القوانين والقرارات والأنظمة والتعليمات والأوامر من أية جهة تملك حق إصدارها ... ويكون ذلك بناءً على طلب من محكمة أو جهة رسمية أو من مدع ذي مصلحة) .

- من أجل تطهير النظام الضريبي العراقي من الأعمال المخالفة لمبدأ المساواة
نقترح ما يأتي :
- ١- أن يعاد النظر بالشروط اللازم توافرها لاعتبار العربي مقيماً في العراق ، لأن العربي يُعدُّ أجنبياً ، لكونه لا يحمل الجنسية العراقية ، ومن ثم يجب أن يعامل معاملة الأجنبي من حيث شروط الإقامة .
 - ٢- إلغاء إعفاء مخصصات الخدمة الخارجية للعاملين في البعثات من ضريبة الدخل .
 - ٣- شمول المكلفين جميعهم بالسماحات الضريبية المضاعفة وعدم قصرها على المكلفين الموظفين .
 - ٤- على الإدارة الضريبية احترام أحكام قانون ضريبة الدخل ، لأنها قواعد أمرة لا يحق للإدارة التبديل فيها أو التهرب منها ، أو تبغي عنها حولاً ، أو تنقصها من أطرافها ، أو تجعل لها عوجاً ، أو تتحلل منها . وبما أن المشرع حدد طريقة الإقرار الضريبي لتقدير الدخول الخاضعة للضريبة ، فعلى الإدارة أن تتبع هذه الطريقة مع المكلفين جميعهم وأن لا تلجأ إلى الطرق الأخرى ما لم يتخلف المكلف عن تقديم الإقرار أو ترفض الإقرار المقدم اذا كان الرفض مبنياً على أسباب معقولة .