

## ملاحح صون الملكية الخاصة في شؤون الضرائب في ظل القضاء الدستوري (دراسة مقارنة بين العراق ومصر)

حسين كامل وداعة

دكتوراه في القانون العام / مستشار قانوني مساعد

المديرية العامة للتربية في محافظة ذي قار

journalofstudies2019@gmail.com

### الملخص:

لما كانت الضريبة تمثل أهمية عظمى في اقتصاديات الدول ، كان لزاماً عليها ان تحيط نظامها الضريبي بمجموعة من التدابير والضوابط التي تحاول الدولة من خلالها ان توازن بين مصلحتها في الحصول على اكبر حصيلة ممكنة من الضرائب ، وبين مصالح المواطنين من جهة عدم المساس بحقوقهم المشروعة ، وعلى وجه الخصوص حق الملكية ، والذي يعد في التقليد الدستوري حقا مقدسا احتضنته جميع الدساتير وخصته بمكان الصدارة، وحيث ان الحماية التي أطل بها الدستور على الملكية الخاصة لضمان صونها من العدوان، تمتد الى الاموال جميعاً دون تمييز بينها ، باعتبار ان المال هو الحق ذو القيمة المالية ، وبالتالي لا يجوز في ظل هذه الحماية فرض ضريبة على رأس مال المكلف بالشكل الذي يؤدي الى تقليصه او تأكله الى حد كبير ليخرج من يد صاحبه ، وهذا يعني امتداد الحماية التي كرسها الدستور لحق الملكية الخاصة الى حماية هذا الحق في شؤون الضرائب . وما يجب الاشارة اليه في هذا الصدد، ان مدلول الملكية الخاصة الذي تحيطه الدساتير بسياج من الحماية انما يتطلب كبقية الحقوق الدستورية حماية فاعلة من قبل القضاء الدستوري الذي بدوره يعمل على منع انتزاع هذا الحق الا بواسطة تعويض عادل ولمقتضيات المصلحة العامة وبما ينسجم مع الحماية التي وفرها الدستور لهذا الحق. الكلمات المفتاحية: (ملاحح صون الملكية، شؤون الضرائب، القضاء الدستوري).

### Features of safeguarding private property in tax affairs under the constitutional judiciary

Hussein Kamel wadaea

(Comparative study between Iraq and Egypt)

PhD in Public Law / Assistant Legal Adviser

Directorate General of Education in Dhi Qar Governorate

### Abstracts:

Since tax is of great importance in the economy of countries , states should protect their tax system by set of measures and regulations through which the state tries to balance between its interests in obtaining the greatest possible revenue from taxes and the interests of citizens that means not to prejudice

their legitimate rights specially the property right that is regarded in the constitutional traditional as a sacred right that all constitutions protected and gave priority.

Because the protection that the constitution called for to defend the private property against aggression extends to all funds without distinction considering that money is the right of financial value ,so it is not permissible , under this protection , to impose a tax on the capital of the taxpayer in a way that leads to reduce or erode to a large extent to get it out of the control of the owner , so this means the extension of the protection provided by the constitution to the right of the private property to protect this right in taxes affairs.

It is noteworthy in this respect , the meaning of the private property that the constitutions surround with limits of protection require, like other constitutional rights , an effective protection by the constitutional judiciary which , in turn , works to prevent the expropriation of this right except through fair compensation and the requirements of the public interest and in the line with the protection that the constitution has provided for this right.

Keywords: (features of property preservation, tax affairs, constitutional judiciary).

#### المقدمة:

دأبت اغلب الدساتير وفي مختلف دول العالم على توفير الضمانات الدستورية الكفيلة بضمان حقوق المكلفين في المجال الضريبي، إذ تتمتع الإدارة الضريبية بصلاحيات جمة من اجل تحقيق وفرض الضرائب المستحصلة الى الخزينة العامة للدولة ، بيد ان هذه الصلاحيات الواسعة قد أثرت تأثيراً سلبياً في حقوق المكلفين، مما يستوجب ضمانات كافية لحقوقهم ضد اي انتهاك او تجاوز من الإدارة الضريبية.

ولما كانت الضريبة تمثل أهمية عظمى في اقتصاديات الدول و على كافة مستوياتها، كان لزاماً ان تحاط بمجموعة من التدابير والتي من شأنها ان تحاول الدولة ومن خلالها الموازنة بين مصلحتها في الحصول على أكبر قدر من الضرائب وبأسرع وقت ممكن، وبين مصالح المكلفين من خلال عدم المساس بحقوقهم المشروعة والمكفولة بالحماية الدستورية ، و على وجه الخصوص حق الملكية.

وعلى اساس ذلك نصت اغلب الدساتير ان لم يكن جميعها علي حماية حق الملكية من خلال عدم انتزاع ملكية الافراد من دون القيام بتعويضهم بصورة مجزية ، بيد ان ما يجب الوقوف عليه، ان الدساتير لم تنص صراحةً على حماية هذا الحق في شؤون الضرائب ، كأن يصدر قانون يفرض ضريبة على رأس مال لا يدر دخلاً ، اذ ان هذا القانون يشكل ومن دون ادنى شك انتهاكاً لحق الملكية المكفول بالحماية الدستورية ، وان فرض مثل هذه الضريبة ستجبر المكلف حتماً من اجل

سدادها، على التصرف برأس المال نفسه بصورة كلية او جزئية ، وهذا الامر يشكل اعتداء على الملكية الخاصة التي صانها الدستور .

### اهمية البحث

تتجلى اهمية البحث في الحاجة الى بيان الاساس الدستوري لحق الملكية الخاصة مع بيان دور القاضي الدستوري في اضعاف الحماية الناجعة لهذا الحق المكفول دستورياً مع امتداد الحماية لهذا الحق في شؤون الضرائب، مع الوقوف على مدى التزام المشرع الضريبي في التشريع العراقي والقانون المقارن بالنصوص الدستورية المتعلقة بحماية حق الملكية الخاصة ، خصوصاً مع قدم التشريعات الضريبية و حداثة الدستور العراقي مقارنة فيها.

### فرضية البحث

ان عملية فرض ضريبة على رأس مال من دون النظر الى ما يدره هذا المال من ربح بالشكل الذي يؤدي الى زوال رأس المال او الانتقاص منه بدرجة كبيرة يعد تطاولاً على حق الملكية المكفول دستورياً.

### اشكالية البحث

تتمحور اشكالية البحث في التساؤل الاتي:

الى اي حد ساهم القضاء الدستوري في العراق والقانون المقارن في الحد من التشريعات الضريبية التي تنتهك وتتطاول على حق الملكية و تشكل اعتداءً على حقوق الافراد المكفولة بالحماية الدستورية؟

### منهجية البحث

اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي المقارن للمسائل والوقائع الضريبية ودراستها واعطاء الحلول الناجعة لها مع بيان موقف المشرع العراقي والمصري من حمايه حق الملكية في شؤون الضرائب واستخلاص المثالب والمناقب التي تعترى نصوص القوانين المقارنة بغية حث القاضي الدستوري العراقي علي إعادة النظر بدستورية القوانين الضريبية لغرض احاطة حقوق الافراد المنصوص عليها دستوريا بالحماية اللازمة.

### هيكلية الدراسة

للإمام بجوانب هذا البحث سنقسم الدراسة فيه الى مبحثين يخصص الاول لمفهوم الملكية الخاصة واسباسها الدستوري والذي سنسلط الضوء فيه على مفهوم الملكية الخاصة في شؤون الضرائب بينما يتناول المبحث الثاني موضوع دور القضاء الدستوري في حمايه حق الملكية.

### المبحث الاول

## مفهوم الملكية الخاصة واساسها الدستوري

تمثل الملكية الخاصة ، هدفاً اساسياً لكل تنظيم سياسي ولكل دولة قانونية ، فحق الملكية الخاصة هو امتداد لشخصية الانسان وضمان لحرية وعلى هذا الاساس قيل انه حيث لا توجد ملكية لا توجد حرية ، ومن جهة اخرى فان حق الملكية الخاصة انما يعبر عن حق دستوري نصت عليه كل دساتير العالم ، لذا كان لزاماً على كافة الانظمة القانونية احاطته بكافة الضمانات اللازمة ، وحمائته من كل اعتداء ، ايأ كان مصدره ، وعلى اساس ما تقدم سنقسم الدراسة في هذا المبحث الى مطلبين : يخصص الاول لمفهوم الملكية الخاصة ، بينما يتناول الثاني موضوع الاساس الدستوري لحق الملكية الخاصة وعلى النحو الاتي:

### المطلب الاول

#### مفهوم الملكية الخاصة

ان الخوض بمفهوم الملكية الخاصة يتطلب منا بيان المفهوم العام للملكية الخاصة مع الوقوف على مفهومها في شؤون الضرائب والذي يجد موضوع بحثنا ضالته فيه ، وذلك في فرعين وعلى الشكل الاتي:

### الفرع الاول

#### المفهوم العام للملكية الخاصة

تعتبر فكرة الملكية في مفهومها البسيط المستمد من الواقع ، عن اختصاص الفرد بشيء من الاشياء اختصاصاً يكفل له السيطرة على كل منافعه وكيانه . والملكية على النحو السابق ذكره تفترض وجود شخص معين يسند اليه الاختصاص بالشئ المملوك ، سواء اكان هذا الشخص طبيعياً ام معنوياً . عاماً كان هذا الشخص ام خاصاً . بما يقتضي الى تنوع صورها . بالشكل الذي يظهرها في سلطات او مكانات معينة يمارسها المالك على ملكه والتي تعد مضموناً لها . وثمة تعريفات لحق الملكية وردت في القوانين المدنية ، اذ تم تعريفه بموجب القانون المدني العراقي على انه : ((الملك التام من شأنه ان يتصرف به المالك ، تصرفاً مطلقاً فيما يملكه عيناً ومنفعة واستغلالاً فينتفع بالعين المملوكة وبغلتها وثمارها ونتائجها ويتصرف في عينها بجميع التصرفات الجائزة))<sup>(١)</sup> .

وفي هذا الصدد يجب الاشارة الى ان القانون المدني العراقي في تعريفه لحق الملكية قد اتفق مع القانون المدني المصري ، من جهة اخرى ابرازهما سلطات المالك الثلاث ، الاستعمال ، والاستغلال ، والتصرف ، وان عبارة : (جميع التصرفات الجائزة) الواردة في تعريف القانون المدني العراقي تقابلها عبارة : (في حدود القانون) الواردة في القانون المدني المصري بمناسبة تعريفه لحق الملكية ، والذي جاء فيه : ((للمالك وحده في حدود القانون حق استعماله واستغلاله والتصرف فيه))<sup>(٢)</sup> .

وعلى ما يبدو ولدى التمعن بالقانون المدني المصري وضمن المادة المشار اليها اعلاه ، انه لم يعرف حق الملكية وانما اكتفى بالإشارة الى السلطات التي يخولها هذا الحق لصاحبه ، كما ان المادة

المذكورة تشير الى احدى خصائص هذا الحق ، وهي كونه حقاً مقصوراً على صاحبه لا يزاحمه احداً فيه ، وهذا ما يتم استخلاصه من عبارة (المالك الشيء وحده) الواردة في القانون المدني المصري ، ويعود سبب عدم اعطاء المشرع المصري تعريفاً لحق الملكية الى رغبته في ترك مسألة التعريف للفقهاء والقضاء ، وهذا هو الاتجاه السائد في معظم التشريعات المعاصرة<sup>(٣)</sup>.

ونرى من جانبنا ، انه ليس من الضروري وجود تعريف لحق الملكية بين ثنايا نصوص القانون المدني المصري ، فمجرد اشارة القانون وضمن المادة المذكورة اعلاه الى شمول حق الملكية للسلطات الثلاث (الاستعمال ، الاستغلال ، حق التصرف) وما يعنيه ذلك من استئثار المالك بكل ما ينتج عن الشيء المملوك من منافع يمكن ان تتخذ اساساً وانطلاقاً لتعريف حق الملكية .

وبالتالي نستطيع القول ان حق الملكية هو ذلك الحق الذي يمنح المالك كل التصرفات (الاستعمال ، الاستغلال ، حق التصرف) وضمن الاطار والكيفية التي رسمها القانون لممارسة هذا الحق .

## الفرع الثاني

### مفهوم الملكية الخاصة في شؤون الضرائب

بعد الوقوف على تعريف حق الملكية بمدلوله العام والمطلق ، كان لزاماً التحري عن مفهومها في شؤون الضرائب والذي يجد موضوع دراستنا ضالته فيه .

ان فلسفة الحفاظ على الملكية الخاصة يتطلب عدم جواز فرض الضريبة وتحديد وعائها بما يؤدي الى زوال رأس المال المفروضة عليه بصورة كلية او الانتقاص منه بدرجة كبيرة ، فما لهذا الغرض شرعت الضريبة ، وما قصد الدستور ان يكون غرضها النهائي فقدان المواطن لرأس ماله الخاص ، ومن اجل ذلك كان الدخل - لما يتمتع به من طبيعة متجددة ودورية - الوعاء الاساس والمحبب لفرض الضريبة ، اذ يشكل الدخل التعبير الرئيس عن المقدرة التكاليفية للمكلف ، في الوقت الذي يشكل فيه رأس المال وعاءً تكملياً للضرائب وبالتالي كان لزاماً على المشرع ان لا يلجأ الى فرض ضريبة على رأس المال الا استثناء ولمرة واحدة او لفترة محددة بالشكل الذي لا يتم معه استنزاف الوعاء . وقد يرى المشرع احياناً فرض ضريبة على رأس مال يغل دخلاً ويراعي ان يتم الوفاء بهذه الضريبة من الدخل المتحقق ، وهذه الضريبة لا غبار عليها ، بيد ان فرض ضريبة على رأس مال لا يغل دخلاً وبطريقة دورية ومتجددة ، ولفترة غير محددة مع زيادة تحكمية مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه ، فانه ينطوي ومن دون ادنى شك على عدوان على حق الملكية الخاصة المكفول دستورياً ، ومن جهة اخرى فانه يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية<sup>(٤)</sup> .

واما عن مدلول الملكية الخاصة في المجال الضريبي ، فانه ينصرف الى كل حق ذي قيمة مالية ، وما ينبثق عنه ، وما يتفرع منه من حقوق سواء اكان شخصياً ، ام عينياً ، ام فنياً ، ام ادبياً ، الامر الذي يكفل بالاساس حق المكلف في منع التعرف له في املاكه الخاصة على نحو يخالف احكام الدستور والقانون<sup>(٥)</sup> .

وانسجاماً مع ما تقدم ، ولعدم وجود مفهوم دقيق لحق الملكية في شؤون الضرائب ، يمكننا تعريفه على النحو الآتي : هو ذلك الحق الذي يتم استنباطه من حق الملكية المطلقة المنصوص عليها دستورياً ، ومضمون هذا الحق ان الضريبة يجب ان لا تشكل اي صورة من صور التناول والعدوان على حق الملكية الخاصة بالمكلف ، ومؤدى ذلك يتمثل في عدم جواز فرض ضريبة على رأس المال بالكيفية التي تؤدي الى تآكل وعاء الضريبة بصورة تامة او جزئية ، وعلى شكل دوري من دون النظر الى هذا الوعاء ان كان يدر دخلاً من عدمه .

ومن جملة ما سبق يمكن القول ان رأس المال ليس وعاءً مستحباً لفرض الضريبة عليه وان كان ولا بد ان تفرض عليه ضريبة فيجب ان تكون استثنائية ، او تكميلية ، او على الزيادة على رأس المال وبسعر منخفض ولمرة واحدة لتعزيز الحماية التي اقرها الدستور لحق الملكية الخاصة للمكلف .

### المطلب الثاني

#### الاساس الدستوري لحق الملكية الخاصة

لقد كان حق الملكية الخاصة محط اهتمام الفلاسفة والمفكرين منذ اقدم العصور ، وقد تجد هذا الاهتمام من خلال النص عليه في المواثيق الدولية وكل الدساتير العربية والعالمية .

وحيث ان الحماية التي اظن بها الدستور على الملكية الخاصة لضمان صونها من العدوان ، تمتد الى الاموال جميعاً دون تمييز بينها ، باعتبار ان المال هو الحق ذو القيمة المالية ، وبالتالي لا يجوز في ظل هذه الحماية فرض ضريبة على رؤوس اموال المكلفين بالشكل الذي يجتثها او يقلصها الى حد كبير لتخرج بكاملها او بجزء كبير منها من يد اصحابها ، وهذا يعني امتداد الحماية التي كرسها الدستور لحق الملكية الخاصة الى حماية هذا الحق في شؤون الضرائب .

وعلى اساس ما تقدم سنقسم الدراسة في هذا المطلب الى فرعين ، يتناول الاول منهما حق الملكية الخاصة في اعلانات الحقوق والمواثيق الدولية والدساتير ، بينما ينصب الثاني على موضوع انطباق الاساس الدستوري لحق الملكية المطلق على حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي وعلى النحو الآتي :

### الفرع الاول

#### حق الملكية الخاصة في اعلانات الحقوق والمواثيق الدولية والدساتير

يعد حق الملكية من الحقوق المقدسة التي احتضنتها جميع المواثيق الدولية والدساتير من خلال النص عليه ومنحه مكان الصدارة ، اذ بينت هذه المواثيق الضمانات التي تكفل حق الافراد وحريرتهم في التملك وفي هذا الصدد ، يشكل الاعلان العالمي لحقوق الانسان والصادر في ١٠ كانون الاول ١٩٤٨ الخطوة الاولى في طريق التنظيم الفعال لاسباغ الحماية لحقوق الانسان على الصعيد الدولي ومهما قيل عن هذا الاعلان بأنه غير ملزم للدول قانوناً ، بيد انه كان بمثابة توصية او مثل اعلى ترمي اليه الشعوب والامم كافة ويتمتع بقوة الزام ذاتية<sup>(١)</sup> .

وفيما يتعلق بحق الملكية الخاصة وحمايته فقد جاء في هذا الاعلان : (لكل فرد حق في التملك ، بمفرده او بالاشتراك مع غيره) <sup>(٧)</sup> .

كما جاء فيه : (لا يجوز تجريد احد من ملكه تعسفا) <sup>(٨)</sup> .

ومن جهة اخرى ، تم تكريس حق الملكية وتأكيده بواسطة إعلان حقوق الانسان والمواطن والذي اصدرته الجمعية التأسيسية الفرنسية في ٦ اغسطس ١٧٨٩ ، ويعد هذا الاعلان وثيقة دستورية تحظى بأهمية كبرى ، بسبب اضافة الصفة العالمية على هذا الاعلان ، فلم يطرح للفرنسيين فحسب ، اذ يتضمن الاعتراف بحقوق اساسية لجميع البشر في كل زمان ومكان ، وان هذه الاعلانات عبارة عن مجموعة مكونة من عناصر عدة مقتبسة من الواقع الاجتماعي والسياسي الفرنسي ، وعن الفلسفة التي يقوم عليها المذهب الفردي في القرن الثامن عشر ، وقد تمكن رجال الثورة الفرنسية في ذلك الوقت من صياغة النصوص الضامنة للحريات العامة صياغة فنية واضحة <sup>(٩)</sup> .

ومن جملة الحقوق التي نادى بها هذا الاعلان هو حق الملكية ، وقد عدده الاعلان حقاً مصوناً مقدساً ، اذ جاء فيه : ((اذ انها تؤلف حقاً مقدساً لا يمكن انتهاكه فلا يجوز انتزاع الملكية من احد ، الا اذا قضت به صراحة الضرورة العامة ، وذلك بعد التحقق من وجودها بصورة مشروعة ، بشرط ان يتقدم هذا الانتزاع تعويض عادل ومسبق)) <sup>(١٠)</sup> .

ولم يذهب الميثاق العربي لحقوق الانسان لسنة ٢٠٠٤ بعيداً في هذا الصدد ، فقد تجسد الجهد العربي لايجاد ضمان لحقوق الانسان العربي ، وقد تمثل هذا الجهد في معاهدة وشرعة ملزمة توفر الاسس القانونية لهذه الحقوق في النطاق الاقليمي ، اذ تمكنت اللجنة الدائمة لحقوق الانسان التابعة لجامعة الدول العربية من اصدار الميثاق العربي لحقوق الانسان سنة ٢٠٠٤ ومن الحقوق والحريات التي تضمنها مشروع الميثاق ، حرية التملك ، اذ جاء فيه : ((حق الملكية الخاصة مكفول لكل شخص ، ويحضر في جميع الاحوال مصادرة امواله كلها او بعضها بصورة تعسفية او غير قانونية)) <sup>(١١)</sup> .

اما الدساتير فقد سارت على النهج نفسه ، فقد تواترت على ارساء مبدأ عدم المساس بالملكية الخاصة كأصل عام ، ومن ثم لا يمكن التناول عليه الا على سبيل الاستثناء ووفقاً للمحددات والضوابط والشروط التي تستظل في مجملها الى احكام الدستور .

ويعود سبب الحماية التي تظل بها الدساتير على حق الملكية انها تمثل احد اوجه الحرية الاقتصادية للأفراد في المجتمعات ، وان صيانتها لا يقتصر على الافراد المالكين ، وانما يتعد ذلك الى مسؤولية الدولة في حمايتها بوصفها حقاً من جهة ، وبوصفها اداة اثرء المجتمع كونها رأس مال قادر على تفعيل النشاط الاقتصادي في المجتمع عموماً من جهة اخرى . فهي وان امتلكت صفة شخصية غير ان لها صفات عامة تتمثل في ارتباطها بالاقتصاد العام في البيئة الاقتصادية التي تتحرك فيها ، كما ان حماية الملكية الخاصة عبر التشريعات التي تعتمد عليها الدولة ، والتي يقع على رأسها ويتصدرها الدستور ، كونه اعلى قاعدة قانونية ملزمة ، يوفر البيئة القانونية والنفسية الملائمة لاتساع النشاط

الخاص المرتبط بالملكية الخاصة ، وبالتالي سيعمل على خلق الفرص الملائمة لاتساع سوق العمل وتراكم رأس المال <sup>(١٢)</sup> .

ومن الجدير بالذكر ان معظم الدول ان لم يكن جميعها قد دأبت بالنص على حق الملكية في دساتيرها وانسجاماً مع نطاق بحثنا المقارن بين التشريعين العراقي والمصري ، فإننا سنسلط الضوء على ما جاء في دستور البلدين من ضمانات لحق الملكية ، وفي هذا الصدد تضمن الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ النص على حق الملكية وعده من اهم المبادئ الدستورية واكد على ان الملكية الخاصة مصونة ولا يمكن انتزاعها الا بتعويض عادل ولمقتضيات المصلحة العامة ، اذ جاء فيه : ((اولاً : الملكية الخاصة مصونة ، ويحق للمالك الانتفاع بها واستغلالها والتصرف بها ، في حدود القانون . ثانياً : لا يجوز نزع الملكية الا لاغراض المنفعة العامة مقابل تعويض عادل ، وينظم ذلك بقانون)) <sup>(١٣)</sup> .

ولم يذهب الدستور المصري بعيداً في هذا الشأن ، وهو من الدساتير التي تم صياغتها حديثاً وتحديداً في العام ٢٠١٤ ، وقد كرس حق الملكية الخاصة من خلال نصه على ان : ((تحمي الدولة الملكية بأنواعها الثلاثة : الملكية العامة ، والملكية الخاصة ، والملكية التعاونية)) <sup>(١٤)</sup> .

كما اكد الدستور المصري على ان حق الملكية من الحقوق المصونة ولا يمكن ان تنتزع الملكية الا للمنفعة العامة ومقابل تعويض عادل ، اذ جاء في الدستور : ((الملكية الخاصة مصونة . وحق الارث فيها مكفول ، ولا يجوز فرض الحراسة عليها الا في الاحوال المبينة في القانون وبحكم قضائي ، ولانتزاع الملكية الا للمنفعة العامة ومقابل تعويض عادل يدفع مقدماً وفقاً للقانون)) <sup>(١٥)</sup> .

وعلى اساس ما تقدم يتوضح لنا ان حق الملكية من المبادئ المكرسة والمصونة والمحمية في اعلانات الحقوق والمواثيق الدولية والاقليمية والدساتير ، وقد جاء النص عليها لغرض الاعلاء من شأنها وتقديسها ، وهذا ان دل على شيء فانما يدل على الرغبة العارمة في حماية هذا الحق وتوفير الحصانة اللازمة له .

## الفرع الثاني

### انطباق الاساس الدستوري لحق الملكية المطلق على حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي

يعد حق الملكية وانسجاماً مع ما ورد في اعلانات الحقوق والمواثيق الدولية والاقليمية والدساتير من المبادئ المكرسة والمحمية والمصونة ، وربما يتسائل البعض عن مدى امتداد هذا الحق الدستوري الى الشأن الضريبي ، بمعنى اخر هل ان الحماية التي يوفرها الدستور لحق الملكية بمعناه المطلق يمتد ويشمل حماية اموال المكلفين من اي تطاول بالشكل الذي يشكل اعتداء وعدوان على حقهم في الملكية في الشأن الضريبي؟ في هذا الصدد يجب ان نوضح ان الدستور في واقع الحال انما يشكل مجموعة من القواعد والنصوص المقتضية والمختصرة لما يتعلق بالحقوق والحريات وكنتيجة حتمية لهذا الاختصار والاقتضاب فقد اتجه الفقه واجتهاد القاضي الدستوري الى العمل لغرض توسعة معاني وأبعاد النصوص التي يتضمنها الدستور ، لتأتي متضامنة ومتناغمة مع مضامين بعض النصوص

الوطنية كمقدمات الدساتير وبعض المبادئ ذات القيمة الدستورية واعلانات حقوق الانسان العالمية والمواثيق الدولية والمعاهدات والاتفاقات الدولية . وفي هذا الشأن اتفق الفقه الدستوري حول مسألة غاية في الاهمية تتمحور في نظرتهم الى ان الدستور لا يقتصر مضمونه على مجرد المواد المرقمة فحسب ، لما تتصف به هذه النصوص من اقتضاب ، وهذا ما يعزز بقاؤها في حالة قصور تجاه تأمين الحماية الناجعة لحقوق الافراد وحررياتهم<sup>(١٦)</sup> .

وبهذا يمكن القول ان حق الملكية الخاصة في الشؤون الضريبية يمكن استخلاصه من حق الملكية المكفول والمصون دستورياً ويظهر ذلك من خلال استخلاص الروح التي تهيم على الدستور ، لما تمثله روح الدستور من فلسفة او ايديولوجية تهيم على نصوص الدستور وهذا ما يطلق عليه (روح الدستور) ، وبهذا فان مدلول الملكية الخاصة التي تحيطه الدساتير بسياج من الحماية ، انما ينصرف الى كل حق ذي قيمة مالية ، وهذا ما اكدته المحكمة الدستورية العليا في مصر عندما قررت ان الحماية الدستورية تمتد الى كل اشكال الملكية الخاصة ، اذ جاء في احد قراراتها : (الحماية التي فرضها الدستور للملكية الخاصة تمتد الى كل اشكالها ، وتقيم توازناً دقيقاً بين الحقوق المتفرعة عنها ، والقيود التي يجوز فرضها عليها ، فلا ترهق هذه القيود تلك الحقوق ، بما ينال من محتواها ، او يقلص دائرتها ، لتغدو الملكية في واقعها شكلاً مجرداً من المضمون ، واطاراً رمزياً لحقوق لا قيمة لها عملاً ، مما يخرجها عن دورها كقاعدة للثروة القومية التي لا يجوز استنزافها من خلال فرض قيود لا تقتضيها وظيفتها الاجتماعية)<sup>(١٧)</sup> .

وانسجماً مع توجه المحكمة اعلاه وما ذهب اليه الفقه ، نستطيع القول بأن الاساس الدستوري لحق الملكية ينطبق ويسري على حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي . وصفوة القول في هذا السياق ان كل فريضة مالية تتضمن انتهاكاً لحق الملكية الخاصة او مساساً بها على نحو يتصادم ونصوص الدستور هي فريضة مالية موصومة بشبهة عدم الدستورية لانتهاكها لحق الملكية المكفول دستورياً .

## المبحث الثاني

### دور القضاء الدستوري في حماية حق الملكية

انتهينا الى القول في المبحث الاول ان حق الملكية الخاصة من المبادئ المصونة والمحمية دستورياً ولا يجوز انتزاعها الا بتعويض عادل ولمقتضيات المصلحة العامة وعلى وفق ما جاء في الفقرتين (اولا و ثانيا) من المادة (٢٣) من الدستور العراقي وما جاء في المادتين (٣٣ ، ٣٥) من الدستور المصري ، ومن جهة اخرى ، مضينا الى القول بانطباق الاساس الدستوري لحق الملكية الخاصة وسريانه على حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي ، وبالتالي كان لزاماً ان يحظى هذا الحق كبقية الحقوق الدستورية الاخرى بحماية القضاء الدستوري ، ولقد اطر القضاء الدستوري حمايته لحق الملكية الخاصة كإحدى ثوابت مبدأ العدالة الضريبية ، بيد ان الموضوع لا يخلو من وجود جوانب لإهدار الحماية لحق الملكية الخاصة ، ويتمثل ذلك بوجود تشريع ضريبي يمس هذا الحق مع وقوف القضاء

الدستوري من دون القيام بإبطال ذلك القانون لمخالفته لنصوص الدستور ، وعلى اساس ما تقدم سنقسم الدراسة في هذا المبحث الى مطلبين : يخص الاول لموضوع صون الملكية الخاصة كإحدى ثوابت مبدأ العدالة الضريبية ، بينما يتناول الثاني موضوع حماية حق الملكية وجوانب اهدارها في القضائين الدستوريين العراقي والمصري وعلى النحو الآتي :

### المطلب الاول

#### صون الملكية الخاصة كإحدى ثوابت مبدأ العدالة الضريبية

تمثل حماية الملكية الخاصة ، هدفاً اساسياً لكل تنظيم سياسي ولكل دولة قانونية ، لما لهذا الحق من مبررات ، اذ يشكل امتداد لشخصية الانسان وضمان لحريته ، ومن ثم فان حق الملكية الخاصة انما يعبر عن حق دستوري تجمع كافة الانظمة القانونية على احاطته بكافة الضمانات ، وحمايته من كل اعتداء ، وان اي فريضة مالية تتضمن تقويضاً لركائز الملكية الخاصة ، او مساساً بها على نحو يتصادم مع نصوص الدستور هي محض فريضة مالية موصومة بشبهة عدم الدستورية ، ومناقضة في الوقت نفسه لمبدأ العدالة الضريبية ، كون هذه الفريضة لا تراعي المقدرة التكاليفية للمكلف كونها تؤدي الى استنزاف ماله بصورة مستمرة .

وعلى هدي ما تقدم سنقسم الدراسة في هذا المطلب الى فرعين : يتناول اولهما مبررات حماية حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي في الوقت الذي ينفرد فيه ثانيهما لموضوع علاقة حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي بمبدأ العدالة الضريبية وعلى النحو الآتي :

### الفرع الاول

#### مبررات حماية حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي

دأبت معظم الدول بالنص على حق الملكية الخاصة في دساتيرها ، نظراً لما يتمتع به هذا الحق من اهمية ، وحرصت على توفير الحماية له ، لما يترتب على حماية هذا الحق من آثار يقع في مقدمتها انه يوضح للفرد مدى قبول الدولة ورفضها لهذا الحق بشكل رسمي ، ومن ناحية اخرى فان النص على حق الملكية الخاصة يبين مدى شدة تلك القيود او خفتها والتي تضعها اعلى وثيقة قانونية في تلك الدولة على هذا الحق ، كما ان المغزى والمبرر الرئيس من احتضان هذا الحق بالحماية هو اثبات وجود الحق في التملك اصلاً ، اذ يتمكن الافراد في ظل التمتع في هذا الحق من المطالبة بحقوقهم في حالة الاعتداء عليها سواء اكان هذا الاعتداء من قبل الافراد ام من قبل السلطات العامة انسجاماً مع ما حدده الدستور من نصوص واضحة تضمن هذا الحق<sup>(١٨)</sup>.

وحيث ان الحماية التي اظل بها الدستور على حق الملكية الخاصة انما ينصرف لضمان صونها من العدوان ، وعلى اساس ذلك فان هذا الحق يمتد الى الاموال جميعاً دون تمييز بينها ، باعتبار ان المال هو الحق ذو القيمة المالية سواء اكان هذا الحق شخصياً ام عينياً ، وكان لا يجوز في ضوء هذه الحماية فرض ضريبة على رؤوس اموال المكلفين بها بالشكل الذي يؤدي الى الانتقاص منها

بشكل كبير الى الحد الذي تخرج به بصورة كلية او جزئية من يد اصحابها ، وهذا ما سيؤدي الى فقدان الضريبة لوظيفتها الاساسية بوصفها اسهاماً منطقياً من الملتزمين بأدائها في تحمل نصيبهم من الاعباء العامة والاحق ان يقال ان ضريبة على هذا النحو ، تشكل عدوان على رؤوس هذه الاموال وينال من قيمتها ويحول دون تراكمها لبناء قاعدة اقتصادية اعرض ، وبهذا يكون الدخل محوراً لها وذلك باعتباره ايراداً متجدداً ويمثل وعاءً اساسياً للضريبة متطلباً فيها كشرط اساسي لموضوعيتها وعدالتها ، ولا يجوز بالتالي ان تكون رؤوس الاموال وعاءً للضريبة الا بصورة استثنائية وبالكيفية التي تتسجم مع حماية الدستور لحق الملكية<sup>(١٩)</sup> .

وقد بينت المحكمة الدستورية العليا في مصر العلة من وراء حرص المشرع الدستوري على صون الملكية الخاصة وكفالة عدم المساس بها الا على سبيل الاستثناء وفي الحدود التي اوردها الدستور ، اذ جاء في احد قراراتها : (ان الحفاض على الملكية الخاصة انما يعود في الاصل بحسبانها ثمرة مترتبة على الجهد الخاص الذي بذله الشخص بكده وعرقه ، وبوصفه حافزاً لكل شخص الى الانطلاق والتقدم ، اذ يختص دون غيره بالاموال التي يملكها وتهيئة الانتفاع بها لتعود اليه ثمارها ، معبداً بها الطريق الى التقدم ، كافلاً للتنمية اهم ادواتها ، محققاً من خلالها ارادة الاقدام ، هاجعاً اليها لتوفر ظروفها افضل لحرية الاختيار ، مطمئناً في كنفها الى يومه وغده ، مهيمناً عليها ليختص دون غيره بثمارها ومنتجاتها وملحقاتها ، فلا يرده عنها معتد ، ليعتصم بها من دون الاخرين ، وليلتمس من الدستور وسائل حمايتها التي تعينها على اداء دورها في اطار وظيفتها الاجتماعية<sup>(٢٠)</sup> .

وتتأغماً مع راي المحكمة الدستورية العليا في مصر فان فلسفة الحفاظ على الملكية الخاصة في ظل قضاء هذه المحكمة انما يقوم بالأساس على كونها قاعدة للثروة القومية ، وقاطرة للتنمية والتقدم ، وثمره متمخضة عن جهد المكلف وعرقه وكده ، وان اي مساس بها انما يهوي ببنيان الثقة المتبادلة بين المكلف والادارة الضريبية ، وعلى اساس ما تقدم فان الضريبة اذا كانت مستوفية لشرائطها واوضاعها الدستورية المستندة الى ورود التكاليف بقيمتها على المال الخاص للمكلف ، لا يمكن مع هذه الحالة الادعاء بان الضريبة في ذاتها يمكن ان تشكل عدواناً على الملكية الخاصة<sup>(٢١)</sup> .

ويميل الباحث الى تبني توجه المحكمة الدستورية العليا في مصر ، اذ شيدت توجهها اعلاه على اسباب وجيهة لعل ابرزها ما ينتج عن التناول على حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي من انتهاك لقاعدة العدالة الضريبية ، بالإضافة الى ان فرض الضريبة بالشكل الذي ينتهك حق الملكية يشكل مخالفة صريحة لأحكام الدستور ، مما يقضي حتماً بعدم دستورية هذه الضريبة .

## الفرع الثاني

### علاقة حق الملكية في الشأن الضريبي بمبدأ العدالة الضريبية

تظهر ملامح العلاقة بين ضرورة الحفاظ على الملكية الخاصة كمبدأ دستوري تعاقبت على تكريسه نصوص الدساتير ، وبين ما يرنو اليه المشرع الضريبي من السعي نحو فرض ضريبة عادلة ، من

خلال تقصي منطق القضاء الدستوري ودوره في ارساء حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي كأحد ثوابت ومتطلبات مبدأ العدالة الضريبية<sup>(٢٢)</sup> .

وتعد الضريبة - بحسب الاصل - قد خالفت مبدأ العدالة الضريبية ان هي انتقصت من ذلك الحق ايمًا كان ذلك الانتقاص ، وسواء ادى فرض الضريبة الى تدمير رأس المال ، او استنزافه ، او المساس به على نحو جسيم ، او ادى الى اقتطاع بعضاً من عناصره دون مسوغ ، بصورة مباشرة ام غير مباشرة ، الامر الذي يجعل الضريبة موصوفة بالجور والتعسف ، مفتقدة للعدالة ، مفتقرة للموضوعية ، متوصلة لمعنى هو اقرب للانتزاع او الاستيلاء ، او المصادرة دون وجه حق ، وفي جميع الاحوال لم يجعل المشرع عدم المساس بالملكية الخاصة بمثابة الحق المطلق لأصحابها ، بل اجاز ومن خلال فرض الضريبة المساس بذلك الحق ، بيد ان هذا المساس يجب ان يكون منضبطاً مع ما قرره الدستور من ضوابط ومحددات<sup>(٢٣)</sup> .

وتجدر الاشارة في هذا الصدد الى ان العدالة الضريبية تستلزم في مراحل تحديد الوعاء الضريبي الا تفرض الضريبة على وعاء لا يدر عائداً كما لو فرضت ضريبة على مجرد ملكية ارض زراعية من دون النظر الى ما تدره هذه الارض او على ارض فضاء لا تدر دخلاً لمجرد الملكية دون الاكتراث بما تدره من دخل<sup>(٢٤)</sup> .

وقد اكدت المحكمة الدستورية العليا في مصر علاقة حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي بمبدأ العدالة الضريبية في احد قراراتها الذي نص على : ((لا يجوز ان تفرض الضريبة ويحدد وعاءها بما يؤدي الى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية او الانتقاص منه بدرجة جسيمة ، فما لذلك الغرض شرعت الضريبة ، وما قصد الدستور ان تؤدي في نهاية مطافها الى ان يفقد المواطن رأس المال المحمل بعبئها ليؤول تنفيذها في النهاية الى فقدان وعائها او الانتقاص الجسيم منه ، ومن اجل ذلك كان الدخل - باعتباره من طبيعة متجددة ودورية - هو الذي يشكل على - اختلاف مصادره - الوعاء الاساس والرئيس للضريبة ، اذ هو التعبير الرئيس عن المقدرة التكليفية للممول ، اما فرض ضريبة على رأس مال لا يغل دخلاً وبطريقة دورية متجددة ، ولفترة غير محددة مع زيادة تحكيمية مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه ، فانه ينطوي على عدوان على الملكية بالمخالفة لنص الدستور ، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية والذي نص الدستور على قيام النظام الضريبي على اساسه وهو ما يوجب القضاء الدستوري النص بعدم دستورية الضريبة))<sup>(٢٥)</sup> .

وعلى اساس ما تقدم ، نرى ان القضاء الدستوري في مصر والمتمثل بالمحكمة الدستورية العليا قد اطر العلاقة بين الحفاظ على الملكية الخاصة في الشأن الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية ، وبهذا نستطيع القول ان اقتران حق الملكية في الشأن الضريبي مع مبدأ العدالة الضريبية ، انما يوسع من سقف الحماية التي اظل بها الدستور على هذا الحق .

### المطلب الثاني

## حماية حق الملكية وجوانب اهدارها في القضائين الدستوريين العراقي والمصري

من المتفق عليه انه لا يمكن انكار الدور الذي يمارسه القضاء الدستوري في تنقية التشريعات الضريبية من مثالبها الدستورية والحفاظ على سمو الدستور ، ولا يقتصر الامر على هذا فحسب ، بل يعود الفضل للقضاء الدستوري في تأطير مبادئ القانون الضريبي التي وردت صراحةً او ضمناً في نصوص الدستور ، ومن هذه المبادئ حق الملكية في الشأن الضريبي ، وقد مكنتها من ذلك الصلاحيات التي منحها الدستور من سلطة الرقابة على الدستورية والغاء كل نص يتعارض مع احكام الدستور .

وعلى اساس ما تقدم ، نرى من الضروري الوقوف على الدور الذي مارسه القاضي الدستوري العراقي والمصري في اسباغ الحماية على حق الملكية في الشأن الضريبي ، مع الوقوف على جوانب وملامح الاخلال بهذا الحق من خلال التطبيقات القضائية الصادرة بهذا الشأن ومن خلال فرعين وعلى الشكل الاتي :

### الفرع الاول

#### حماية حق الملكية في القضاء الدستوري العراقي

لقد تصدى القضاء الدستوري العراقي المتمثل بالمحكمة الاتحادية العليا لحماية حق الملكية عبر الحكم بعدم دستورية بعض النصوص القانونية التي كانت تنتهك الحق في الملكية وكان عملها القضائي يسير في اتجاهين ، يتمثل الاول في الحكم بعدم دستورية النصوص القانونية التي تجيز انتزاع الملكية الخاصة للأفراد من دون تعويض عادل ، بينما يتمحور اتجاه المحكمة الثاني عبر قراراتها التي كانت تصدرها بصفتها التمييزية عندما كان الاختصاص ينعقد لها في النظر بالطعون التي تقدم ضد قرارات محكمة القضاء الاداري ولحين تعديل قانون مجلس الدولة الذي جعل الاختصاص ينعقد للمحكمة الادارية العليا وفقا لما جاء في قانون التعديل رقم (١٧) لسنة ٢٠١٣<sup>(٢٦)</sup> .

وانسجاماً مع ما تقدم ، فقد قضت في احد قراراتها : (... وحيث ان الملكية الخاصة مصنونة في ظل احكام المادة (١٦) من دستور جمهورية العراق الصادر ١٦ تموز / ١٩٧٠ الملغي ، وفي ظل المادة (٢٣) من دستور العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ لذا لا يجوز لاي تشريع ان يخالف هذا الحكم الدستوري وينزع الملكية من دون سبب من القانون .. لذا يكون قرار مجلس قيادة الثورة الملغي ، رقم (١٣٩) سنة ١٩٨٢ قد صدر مخالفاً للدستور مما يقضي بالغاءه)<sup>(٢٧)</sup> .

ومن جهة اخرى قررت المحكمة عندما كانت تنتظر في الطعون الواقعة على قرارات القضاء الاداري بالغاء البند (٢) من قرار مجلس الوزراء المؤرخ في ٦/٤/٢٠٠٦ والذي قضى بنقل ملكية الاصول العينية الى جامعة الامام الصادق (ع) واعتبارها تبرع من الوقف الشيعي ، بيد ان المحكمة الاتحادية العليا وجدت فيه مخالفة للمادة (٢٣) من الدستور ، كون انتزاع ملكية العقار لابد وان يكون بتعويض عادل ولا يجوز اعتبار ذلك تبرع وانما بمثابة نزع للملكية الخاصة<sup>(٢٨)</sup> .

وعلى الرغم من الحماية التي اسبغ بها القضاء الدستوري لحق الملكية الخاصة وعبر قراراته التي سبقت في هذا الصدد والتي اكدت على ضرورة عدم جواز نزع الملكية الخاصة الا بتعويض عادل وان يكون لمقتضيات المصلحة العامة ، وهذا ما يتطابق مع الاحكام الدستورية النافذة والمتعلقة بالحقوق الاقتصادية للأفراد الواردة في باب الحقوق التي نص عليها الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ ، بيد ان ثمة اهدار لهذه الحماية وتحديداً في الشأن الضريبي ، اذ تعد ضريبة العرصات <sup>(٢٩)</sup> ، من الضرائب المفروضة على رأس المال ، وبالتالي كان لزاماً ضرورة التصدي لها من قبل المحكمة الاتحادية العليا والطعن بعدم دستورتيتها وان لم يكن هناك طعن بعدم دستورية هذه الضريبة <sup>(٣٠)</sup> ، كونها تشكل انتهاكاً صريحاً لحق الملكية الخاصة ، اذ انها تفرض على مال عقاري ولا تفرض على دخل متجدد ومستمر ، وبالتالي فإنها تتنافى مع النصوص الدستورية التي تتكفل بحماية حق الملكية . وبالتالي نرى ان فرض الضريبة على العرصة التي لا تدر دخلاً بمنزلة استيلاء او مصادرة لمال المكلف لما تؤديه من استنزاف لماله بصورة مستمرة ، ونتيجةً لشعور المشرع بجسامة هذه الضريبة وعبئها على كاهل المكلفين ، فقد عمد على وقف هذه الضريبة والتي تبلغ نسبتها (٢%) - من قيمة العرصة المقدرة - بعد مرور مدة (١٥ سنة) من تاريخ تملك المكلف بالضريبة للعرصة <sup>(٣١)</sup> .

ونظن من جانبنا ان المشرع وفي ظل رغبته في التخفيف على المكلفين بهذه الضريبة من خلال اعفائهم عن دفعها بعد مرور (١٥ سنة) على تملكها ، لم تحد من وطأة هذه الضريبة وتناولها على حق الملكية ، اذ ان هذه الفترة الطويلة من شأنها استنزاف رأس مال المكلف والانتقاص منه بشكل كبير ، وهذا الامر سيشكل دون ادنى شك اهداراً صريحاً لحق الملكية المكفول بالحماية الدستورية . ونرى من جانبنا ان الضعف الذي يسود عمل المحكمة الاتحادية في رقابتها على دستورية التشريعات الضريبية ربما يوعز الى ثقل المهام الملقاة على عاتق هذه المحكمة ، بالإضافة الى قلة الطعون الدستورية ، وهذا ما يستوجب على المحكمة الاضطلاع بمهامها الموكلة اليها من قبل الدستور وذلك من خلال التصدي لأي تشريع ضريبي موصوم بشبهة عدم الدستورية .

## الفرع الثاني

### حماية حق الملكية في القضاء الدستوري المصري

يتمثل القضاء الدستوري في مصر بالمحكمة الدستورية العليا ، وتعد حامية للشرعية الدستورية ، وراعية للحقوق ، فقد كان لها ومازال دوراً كبيراً في تنقية نصوص التشريعات الضريبية على اختلاف مراحلها من مثالبها الدستورية .

وفي هذا الصدد قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية النص الضريبي الذي يمس بحمي الملكية الخاصة سواء اكان هذا المساس بشكل مباشر ، ام غير مباشر ، ومن صور ذلك المساس غير المباشر الاعتداء على الملكية الخاصة من خلال اقتطاع بعض عناصرها دون مسوغ <sup>(٣٢)</sup> .

وتماشياً مع منهجية المحكمة الدستورية العليا في صون الملكية الخاصة كإحدى ثوابت مبدأ العدالة الضريبية والتي اشرنا الى خطوطها الرئيسية على نحو سابق فقد قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية العديد من النصوص التشريعية المتعلقة ببعض الفرائض المالية ، استناداً الى جملة من الاسانيد يأتي في مقدمتها مساسها بالملكية الخاصة للمكلف على نحو مخالف للدستور .

وبصدد تصدي المحكمة الدستورية العليا لدستورية نص المادة (٣) مكرر من القانون رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٦ ، اكدت على عدم جواز فرض الضريبة لمجرد تنمية موارد الدولة فقط دون اية اعتبارات اخرى ، وكان مقتضى المادة (٣) مكرر من القانون اعلاه هو فرض ضريبة على الاراضي الفضاء (٣٣) ، وحيث ان فرض الضريبة على الاراضي الفضاء غير المستغلة ، والتي لا تدر اي ربح لمجرد انها واقعة داخل المدينة ومتصلة بالمرافق ، فلا مجال اذن لفرض الضريبة ، كون الاخيرة يجب ان تفرض على مال يدر دخلاً ، بمعنى ان يكون الوعاء الخاضع لها يدر دخلاً دورياً متجدداً ، وبمعنى اخر ان الضريبة تستوجب وجود رابطة منطقية بين فرضها والمال الخاضع لها ، فهل ان مجرد اتصال الارض الفضاء بالمرافق هو السبب المباشر في حصول الافراد على دخل من وراء تلك الاراضي الفضاء رغم عدم استغلالها ، فلا هي اراضي مبنية ، ولا هي اراضي زراعية تم زراعتها والاستفادة منها ؟ ! وحسناً فعلت المحكمة الدستورية العليا حينما انتهت الى عدم دستورية النص السابق تأسيساً على عدم التناغم بين فرض الضريبة والاسس الموضوعية التي ينبغي ان تقوم عليها الضريبة (٣٤) .

وفي السياق ذاته قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ ، لإهداره حق الملكية ومبدأ العدالة الضريبية ، من جهة مساسها الجائر بالوعاء الضريبي للمكلف على نحو يفضي الى تأكله او امتصاصه ، على نحو مخالف للدستور ، ذلك ان ضريبة الدمغة المفروضة بموجب المادة اعلاه ، انما توجه بالأساس الى رأس المال بصورة مباشرة بحسبانه الوعاء الاساس للضريبة ، في حين ان حماية حق الملكية واعمال مبدأ العدالة الضريبية يقضيان بعدم فرض الضريبة على رأس المال ذاته الا بصورة استثنائية ووفقاً لضوابط ومحددات تستظل بأحكام الدستور (٣٥) .

ونرى من جانبنا انه حسناً فعلت المحكمة الدستورية العليا في مصر عندما قضت بعدم دستورية المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدمغة كونها تفرض على رؤوس الاموال بذاتها ، سناً او سهماً او حصّة او نصيباً ، بناءً على مجرد تملكهم لها ، ومن ثم تكون الواقعة المنشئة للضريبة (واقعة الملكية) سواء اكانت رؤوس الاموال الخاضعة للضريبة تغل دخلاً ام لا ، وبالتالي فإنها تشكل اعتداء على حق الملكية المكفول دستورياً وبهذا فقد تمكنت المحكمة الدستورية العليا في مصر خلال حمايتها لحق الملكية في الشأن الضريبي وغيره من الحقوق الدستورية الاخرى - من ان تحيط الضريبة بسياج متين من الحماية الدستورية والتي تتوخى من خلالها حماية حقوق الافراد وحررياتهم في مجال ممارسة الانشطة المالية .

## الخاتمة:

في ختام بحثنا لا يسعنا الا ان نقدم بعض الاستنتاجات والتوصيات التي نراها مناسبة وعلى النحو الاتي :

### اولا : الاستنتاجات

١- ان حق الملكية في الشأن الضريبي هو ذلك الحق الذي تم استنباطه من حق الملكية المطلقة المنصوص عليها دستورياً ومؤدى هذا الحق يتمحور في عدم جواز فرض الضريبة وتحديد وعأؤها بما يؤدي الى زوال رأس المال المفروضة عليه بصورة كلية او جزئية ، فما لهذا الغرض شرعت الضريبة ، وما قصد الدستور ان يكون غرضها النهائي فقدان المكلف لرأس ماله الخاص .

٢- ضعف الدور الذي تمارسه المحكمة الاتحادية العليا في رقابتها على دستورية التشريعات الضريبية ، ومرد ذلك الى قلة الطعون الدستورية والى ثقل المهام التي تضطلع بها هذه المحكمة ، مما ادى الى ان تقلت عدد من القوانين الضريبية من الرقابة الدستورية .

٣- مارست المحكمة الدستورية العليا في مصر دوراً بارزاً وكبيراً في تنقية نصوص التشريعات الضريبية من المثالب الدستورية التي تعثر بها ، ولقد ساعدها في هذه المهمة ما اعطاه اياها الدستور من مكنة الرقابة على دستورية القوانين ، ولم تتردد طوال فترة عملها في الغاء اي عمل ضريبي مخالف لأحكام الدستور .

### ثانيا :- التوصيات

١- توسيع رقابة القضاء الدستوري المتمثل في المحكمة الاتحادية العليا على دستورية القوانين الضريبية ، لما يترتب على رقابة الدستورية من تدعيم لقانونية الدولة وارساء دعائم الحق فيها وما تتيحه تلك الرقابة من ثقة للخاضعين تحت لواء القانون . وبالتالي نرى من الضروري ان تضطلع المحكمة بدورها المأمول في الرقابة على جميع القوانين الضريبية من جهة انسجامها مع احكام الدستور وان لا تتردد مطلقا في الغاء اي قانون موصوم بعدم الدستورية .

٢- ندعو المحكمة الاتحادية العليا الى الغاء قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ ، لانتهاكه حق الملكية الخاصة في الشأن الضريبي ، فعلى الرغم من اتساق هذه الضريبة مع الاسباب الموجبة لقانونها والمتمثلة في رغبة المشرع على دفع اصحاب الاراضي على استغلالها اقتصادياً او التخلص منها عن طريق البيع ؛ الا انها تعد بمثابة استيلاء او مصادرة لمال المكلف ، وهذا الامر لا ينسجم حتماً مع حق الملكية المكفول دستورياً .

## الهوامش:

- (١) المادة (١٠٤٨) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ وتعديلاته .
- (٢) المادة (٨٠٢) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨ .
- (٣) بحث في الملكية ، متوفر على الموقع الالكتروني : [Posts.https://m.facebook.com](https://m.facebook.com/Posts) تاريخ الزيارة ٢٠٢١/١٢/١٦ .
- (٤) احمد عبد الحسيب السنتريسي ، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية واثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية ، مكتبة الوفاء القانونية ، الاسكندرية ، ٢٠١٨ ، ص٣٦-٣٧ .
- (٥) نبيل محمد عواعة ، مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية ، دراسة تحليلية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٩ ، ص٤٥٧ .
- (٦) كريم يوسف احمد كشاكش ، الحرية العامة في الانظمة السياسية المعاصرة ، مطبعة اطلس ، القاهرة ، ١٩٨٧ ، ص٣٦٩ .
- (٧) المادة (١٧) فقرة (١) من الاعلان العالمي لحقوق الانسان الصادرة في ١٠ كانون الاول ١٩٤٨ .
- (٨) المادة (١٧) فقرة (٢) من الاعلان العالمي لحقوق الانسان الصادرة في ١٠ كانون الاول ١٩٤٨ .
- (٩) محمد يوسف علوان ، حقوق الانسان في ضوء القوانين الوطنية والمواثيق الدولية ، من دون دار نشر ، الكويت ، ١٩٨٩ ، ص٣٤-٣٥ .
- (١٠) ينظر المادة (١٧) من اعلان حقوق الانسان والمواطن والذي اصدرته الجمعية التأسيسية الفرنسية في ٦ اغسطس ١٧٨٩ ، اشار اليها : اكرام فالح احمد الصواف ، الحماية الدستورية والقانونية لحق الملكية الخاصة ، رسالة ماجستير ، كلية القانون ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٣ ، ص٢٧ .
- (١١) المادة (٢٥) من الميثاق العربي لحقوق الانسان الذي اقرته جامعة الدول العربية في ايار/ ٢٠٠٤ ، متوفر على الموقع الالكتروني : [carnegieendowment.org](http://carnegieendowment.org) ، تاريخ الزيارة ٢٠٢١/١٢/٢١ .
- (١٢) ايناس محمد راضي ، الملكية الخاصة في الدساتير العراقية ، متوفر على الموقع الالكتروني : [www.uobabylon.edu.iq](http://www.uobabylon.edu.iq) تاريخ الزيارة ٢٠٢١/١٢/٢٢ .
- (١٣) ينظر المادة (٢٣-اولا - ثانيا) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
- (١٤) المادة (٣٣) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة ٢٠١٤ النافذ .
- (١٥) المادة (٣٥) من دستور جمهورية مصر العربية نفسه .
- (١٦) امين عاطف صليبا ، دور القضاء الدستوري في ارساء دولة القانون دراسة مقارنة ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، ٢٠٠٢ ، ص٢٤٠-٢٤٥ .
- (١٧) القضية رقم (٩) لسنة ١٧ قضائية/المحكمة الدستورية العليا في مصر/جلسة ٧ سبتمبر سنة ١٩٩٦ .
- (١٨) سالم روضان الموسوي ، حماية الملكية الخاصة في ضوء احكام القضاء العراقي ، مقال متوفر على الموقع الالكتروني : <https://www.shanashel.com> تاريخ الزيارة : ٢٠٢٢/١/١٤ .
- (١٩) محمد حامد محمد عطا ، التشريعات الضريبية دخل - مبيعات في ضوء احكام المحكمة الدستورية العليا ، ١٩٩٦ - ٢٠١١ ، مكتبة منشأة المعارف ، الاسكندرية ، من دون سنة نشر ، ص١٠٥-١٠٦ .
- (٢٠) القضية رقم (٨٨) لسنة ٢٨ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر / جلسة ٢٠١١/١/٢ .
- (٢١) نبيل محمد عواعة ، مصدر سابق ، ص٤٥٧ .
- (٢٢) اتجه راي في الفقه المصري الى تعريف العدالة الضريبية بانها ((الهدف العام والغاية التي يجب ان تقوم عليها الضريبة في جميع مراحلها ، ابتداءً من اعداد مشروع قانونها حتى اصداره ، ومروراً بمراحل تحديد وعائها واجراءات ربطها حتى تحصيلها ، وذلك من خلال التاكيد على حق الممولين في توزيع اعبائهم الضريبية بقدر يتناسب مع قدرة كل منهم في تحمل تلك الاعباء ، مع ضرورة ان يمنح الممولين الاقل مقدرة القدر المناسب من الحماية حتى يمكنهم الاعفاء منها ، او دفعها دون عناء ، ويتناسب تحقيق ذلك الهدف العام طردياً مع اقدام الافراد على دفع الضريبة اختيارياً ، وعكسياً مع زيادة حالات التهرب منها)) .
- لمزيد من التفاصيل : ينظر ، اكرامي بسبوني عبد الحي خطاب ، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، ٢٠١٢ ، ص١٠٦ .
- (٢٣) نبيل محمد عواعة ، مصدر سابق ، ص٤٥٧ .
- (٢٤) اكرامي بسبوني عبد الحي خطاب ، مصدر سابق ، ص١٠٨-١٠٩ .
- (٢٥) القضية رقم (٥) لسنة ١٠ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر / جلسة ١٩ يونيه سنة ١٩٩٣ .
- (٢٦) سالم روضان الموسوي ، مصدر سابق ،

- (٢٧) القرار رقم ٢٠٠٧/٥/المحكمة الاتحادية العليا/جلسة ٢٠٠٧/٧/٢ .
- (٢٨) القرار رقم ٢٠١٣/١١٢/المحكمة الاتحادية العليا/جلسة ٢٠١٣/٥/٢٧ .
- (٢٩) هي ضريبة مباشرة مفروضة على القيمة المقدرة لرأس المال العقاري غير المستغل او غير المستثمر .
- (٣٠) يمارس القضاء الدستوري الرقابة على دستورية النصوص القانونية وفق ما جاء في المادة (٩٣) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ ، فيتوجب عليه مراقبة حالة عدم الدستورية والتصدي لكافة النصوص المخالفة للدستور .
- (٣١) المادة (٣) فقرة (٢) من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ .
- (٣٢) القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ قضائية / المحكمة الدستورية العليا / جلسة ٢٠٠٧/٤/١٥ .
- (٣٣) ضريبة مباشرة على رأس المال الذي لا يغل دخلاً ، ويتمثل في الارض الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن في المناطق المتصلة بالمرافق العامة الاساسية من مياه ، ومجاري ، وكهرباء ، والتي لا تخضع لأي من الضريبة على العقارات المبنية ، او الضريبة على الاطيان الزراعية ، وانها ضريبة دورية متجددة تستحق سنوياً ما دام انه لم تتغير طبيعتها بالبناء عليها ، او بزراعتها ، فتخضع بذلك لضريبة اخرى ، لمزيد من التفاصيل ينظر : نبيل محمد عواجة ، مصدر سابق ، ص٤٣٤ .
- (٣٤) اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب ، مصدر سابق ، ص١٧١-١٧٢ .
- (٣٥) نبيل محمد عواجة ، مصدر سابق ، ص٤٥٩ .

## المصادر

### اولا : - الكتب

- ١- احمد عبد الحسيب السنتريسي ، نوعية الرقابة على دستورية القوانين الضريبية واثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية ، مكتبة الوفاء القانونية ، الاسكندرية ، ٢٠١٨ .
- ٢- اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب ، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، ٢٠١٢ .
- ٣- امين عاطف صليبيا ، دور القضاء الدستوري في ارساء دولة القانون دراسة مقارنة ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، ٢٠٠٢ .
- ٤- كريم يوسف احمد كشاكش ، الحرية العامة في الانظمة السياسية المعاصرة ، مطبعة اطلس ، القاهرة ، ١٩٨٧ .
- ٥- محمد يوسف علوان ، حقوق الانسان في ضوء القوانين الوطنية والمواثيق الدولية ، من دون دار نشر ، الكويت ، ١٩٨٩ .
- ٦- محمد حامد محمد عطا ، التشريعات الضريبية دخل - مبيعات في ضوء احكام المحكمة الدستورية العليا ١٩٩٦-٢٠١١ ، مكتبة منشاة المعارف ، الاسكندرية ، من دون سنة نشر .
- ٧- مصطفى محمد الجمال ، نظام الملكية ، منشاة المعارف ، الاسكندرية ، من دون سنة نشر .
- ٨- نبيل محمد عواجة ، مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستورية دراسة تحليلية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٩ .

## ثانياً :- الاطاريح والرسائل الجامعية

١- اكرام فالح احمد الصواف ، الحماية الدستورية والقانونية لحق الملكية الخاصة ، رسالة ماجستير ، كلية القانون ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٣ .

## ثالثاً :- الدساتير والقوانين واعلانات الحقوق والمواثيق الاقليمية والدولية

- ١- دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ .
- ٢- دستور جمهورية مصر العربية لسنة ٢٠١٤ النافذ .
- ٣- القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨ .
- ٤- القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ وتعديلاته .
- ٥- قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ .
- ٦- اعلان حقوق الانسان والمواطن الذي اصدرته الجمعية التأسيسية الفرنسية في ١٦ اغسطس ١٧٨٩ .
- ٧- الاعلان العالمي لحقوق الانسان الصادر في ١٠ كانون الاول ١٩٤٨ .
- ٨- الميثاق العربي لحقوق الانسان الذي اقرته جامعة الدول العربية في ايار ٢٠٠٤ .

## رابعا :- القرارات القضائية

- ١- القضية رقم (٥) لسنة ١٠ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر / جلسة ١٩ يونيو سنة ١٩٩٣ .
- ٢- القضية رقم (٩) لسنة ١٧ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر / جلسة ٧ سبتمبر سنة ١٩٩٦ .
- ٣- القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر / جلسة ١٥/٤/٢٠٠٧ .
- ٤- القرار رقم ٢٠٠٧/٥ / المحكمة الاتحادية العليا / جلسة ٢٠٠٧/٧/٢ .
- ٥- القضية رقم (٨٨) لسنة ٢٨ قضائية / المحكمة الدستورية العليا في مصر / جلسة ٢٠١١/١/٢ .
- ٦- القرار رقم ٢٠١٣/١١٢ / المحكمة الاتحادية العليا / جلسة ٢٠١٣/٥/٢٧ .

خامسا :- المواقع الالكترونية

- 1- [Posts<https//m.facebook.com](https://m.facebook.com) .
- 2- <https://www.uobabylon.edu.iq> .
- 3- <https://www.shanashel.com> .

