

## التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والإحالة

د. سعد عطية حمد موسى الجبوري

مدرس مساعد/ كلية القانون والعلوم السياسية

### المقدمة

أن افصح المشرع لصيغة الالتزام الضريبي ((التكليف)) يُلزم واضعي التشريع تحديد قالب الملزم ليتسنى من خلاله تحديد المصدر الذي أوجب ورتب على أساسه ذلك الالتزام.

وبهذا فأن تحديد هذا القالب يعد بمثابة نموذج مجرد يصف ويبين الاركان التي يتوافرها حق فرض ذلك الالتزام بوصفها النظام القانوني لتحقق الواقعة المنشئة للضريبة وبذلك أمكن فرض الضريبة على المكاف بها قانوناً.

إن الضرائب ذات القالب المحدد نوع من الالتزام الذي سكب فيه الشموع مضمون المصدر الذي تتحقق بموجبه الضريبة ، أي هي نوع من أنواع الضرائب الذي يعمد فيه المشرع الى أنموذج قانوني ويظمنه تحديداً وتفصيلاً للواقعة المنشئة للضريبة والتي تمثل قوام الالتزام الضريبي - بشقه الثاني - بعد الركن الشرعي القانوني، عليه يمكن القول أن المشرع في هذا النوع من الضرائب - القالب المحدد - يحدد ويبين بالدقة الكافية المصدر الذي يُستقى منه الدخل والذي يتيح للسلطة المالية جباية دين الضريبة.

ووفق هذا العرض يستبان بجلاء أن المصادر التي يتولد منها الدخل لاقيمة لها ضريبياً - إلا إذا حددها المشرع بنص تشريعي بأختيارها ايراداً غير معفي بقانون، ولاينكر أن تحقق هذا الامر ليس بالأمر السهل، إذ يتطلب ذلك عملاً تشريعياً رصيناً.

ففي الضريبة ذات القالب المحدد نجد أن المشرع يُحيل في وصف هذا المضمون الى قانون آخر، ويترك له تحديد هذا القالب بتفصيلاته كافة إذ أن الغرض والحكم باعتبارها يمثلان شقي القاعدة الضريبية يكونا شاخصين للأبصار في هذه الضرائب.

فوجه الالتزام يتحقق في هذه الضرائب إذا ما تحقق الالتزام الذي يُبيح فرض الضريبة بقطع النظر عن الكيفية التي نجم فيها الدخل مادام لم يُعفى هذا الاخير بقانون،

وانسجاماً مع مسلك البحث هذا سنتوافر في هذه الدراسة لبيان ماهية الضرائب ذات القالب المحدد في مباحث ثلاثة، نتناول في المبحث الاول التعريف بالضرائب ذات القالب المحدد ونقسم هذا المبحث الى مطالب ثلاثة نبحث في المطلب الاول مفهوم الضرائب ذات القالب المحدد لغةً و اصطلاحاً ثم نعرض في المطلب الثاني الى بيان خصائص الضرائب ذات القالب المحدد، خاتمين هذا المبحث في مطلب ثالث لتحديد شروط الضرائب ذات القالب المحدد، وفي المبحث الثاني نفصل القول في بيان اركان الضريبة ذات القالب المحدد وفيه نبحث هذا الموضوع في مطلبين نخصص المطلب الاول للركن الشرعي مبدأ القانونية ثم يقتصر البحث في المطلب الثاني على الركن المادي -الواقعة المنشئة للضريبة، أما المبحث الثالث فنختم فيه هذه الدراسة في بيان الإحالة وموقف المشرع العراقي منها، ويتضمن مطلبين اثنين يكون الاول في التعريف بالإحالة ونخصص المطلب الثاني في بيان موقف المشرع العراقي من الإحالة ثم خاتمة هذه الدراسة والله الموفق.

## المبحث الأول

### التعريف بالضرائب ذات القالب المحدد

لغرض بيان التعريف الشامل لهذا النوع من الضرائب سنتوافر في هذا المبحث بيان مفهوم هذه الضرائب عند أهل اللغة وما تعارف عليه أهل الفقه في الاصطلاح، ثم نعرض لبيان خصائصها خاتمين هذا المبحث في بيان شروط توافرها وفق العرض الآتي:-

#### المطلب الأول

##### مفهوم الضرائب ذات القالب المحدد

من المسلمات أن بيان مفهوم الشيء لا يكتمل الا في بيان تعريفه لغةً وما تعارف عليه أهل الفقه في الاصطلاح، ونبين ذلك في الفرعين الآتيين:-

#### الفرع الأول

##### مفهوم الضرائب ذات القالب المحدد لغة

أن المتتبع لصاح اللغة يجد أن هناك مفاهيم للمصطلحات وغالباً ماتأتي متناقضة لمفهومها اللغوي مع الاصطلاح، وبهذا سنعرض لبيان مفهوم: (الضريبة- القالب- المحدد) عند أهل اللغة في الترتيب الآتي:-

**أولاً:- الضريبة (لغة):** على وزن فريدة الطبيعة أو السجية أو تأتي اللوم، الأجبار،

(وضَرْب) يضربه\_ضَرْباً)، و(ضَرْب) في الأرض يضرب(ضرباً)و(مضرباً) بفتح الراء أي سار لابتغاء الرزق، ويقال أن في الف درهم لمضرباً أي ضرباً وضرب الله مثلاً أي وَصَفَ وَبَيَّنَّ، وضرب البحر (ضرباناً) بفتح الراء، و(أضرب) عنه المرض وضاربه في المال من المضاربة، وهي الضر، درهمُ (ضَرْبُ) وصف بالمصدر<sup>(1)</sup>،

(1)- محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، 1983، ص378 و388.

**ثانياً:- القلب لغةً:-** (القلب) بالفتح قلب كل شي مثل قلب الخف وغيره، والقليب البئر قبل أن تطوى: أي قبل أن تبنى بالحجارة ونحوها (بَدَكَرَ ويؤنث)، والقلب الفؤاد ، وقد يعبر عنه بـ(العقل) كما في قوله تعالى (( لمن كان له قلبٌ )) أي عقلٌ، و(المنقلب) يكون مكاناً ومصدراً كالمُنْصَرَفِ، و(قَلَبَ) القوم حرفهم، وقلبتُ النخلة نوعت قلبها، و(قَلْبُ) النخلة بفتح القاف وضمها وكسرهما لبها<sup>(1)</sup>.

**ثالثاً:- المحدد لغةً:-** (الحدّ) الحاجز بين الشيئين وحد الشيء منتهاه وقد(حَدَّ) الدار من باب ردّ و(حَدودها) ايضاً (تحديداً) و(الحد) المنع ومنه قيل للبيوت (حَدَاد) وللجان ايضاً أما لأنه يعالج الحديد من القيود و(المحدود) الممنوع وغيره و(حَدَة) أقام عليه الحد من باب رد ايضاً وسمي حدّاً لأنه يمنع عن المعاودة، و(أَحَدت) المرأة أمتعت عن الزينة، والخضاب بعد وفاة زوجها ، فهي(مَحَدّ)، و(حَدتّ) (حداداً) فهي (حَادّ) والمحادّة (المخالفة) و(الحديد) المنيع و(حَدّ) كل شيء نهايته، و(حَدّ الرجل بأسه)<sup>(2)</sup>.

(1)- محمد بن ابي بكر الرازي، مختار الصحاح ، المصدر اعلاه ذاته، ص 547 .

(2)- محمد بن ابي بكر الرازي، المصدر نفسه، ص 125 .

## الفرع الثاني

### الضرائب ذات القالب المحدد اصطلاحاً

أن المتبع والمختص في علم التشريع المالي يقر بعدم وجود تعريف جامع مانع لا في التشريع ولا عند الفقه يتعرض ولو بالإشارة إلى هذا النوع من أنواع الضرائب .

وعند الأمعان في دراسة هذا المصطلح القينا أن هناك محاولات فقهية تتعرض بين الفينة والأخرى لهذا النوع من الضرائب، لتضع له ميزة تميزه عن غيره من الضرائب، لتجد له قواماً يتكى عليه من خلال بناء صرح قانوني سبن، واتساقاً مع تلك الدعوة<sup>(1)</sup> ، تقول أن الضرائب ذات القالب المحدد: ماهي إلا أردة تشريعية رسي المشرع من خلالها وضع أطار قانوني ضريبي يلزم المخاطب بها الانصياع لجوهر القاعدة الضريبية من خلال تحديد وحصر نوع العمل الذي نجم منه الدخل في نص ضريبي واضح محدد، أو أن يحدد نوع العمل في جوهر النص الضريبي ويحيل إلى قانون آخر يبين الكيفية التي نجم عنها ذلك الدخل،

وبهذا فأن الضرائب ذات القالب المحدد تعد بمثابة المتن الذي تصاغ فيه وتنعكس المصلحة التي رما المشرع إلى حمايتها، بغية عدم أيجاد نصوص متضاربة تؤدي إلى أفلات مكلف دون آخر من أداء ما بذمته وبالتالي تحقيق العدالة والمساواة،

نخلص بالقول: أن الضرائب ذات القالب المحدد هي قواعد قانونية ضريبية تُصاغ فيها الفكرة القانونية والحكم التشريعي بطريقة تيسر تطبيق القانون من الناحية العملية وذلك لاستيعاب قوالب لفظية لتحقيق الغرض الذي تنشده السياسة الضريبية<sup>(2)</sup>، وعليه كان لزاماً أن تكون صياغة النص

(1)- الاستاذ الدكتور، أحمد الدخيل ، المطابقة في القانون الضريبي، بحث منشور في مجلة كلية القانون-جامعة تكريت، العدد 54، السنة الخامسة، ص 17 .

(2)- باسم عبد الزمان الربيعي، نظرية البنين القانوني للنص العقابي، اطروحة دكتوراة ، كلية القانون ، جامعة بغداد، 2000، ص 52 .

الضريبي(كقالب محدد) أن تكون دقيقة ومنطقية وملائمة للواقع حتى تكون مقبولة من قبل المخاطبين بها.

## المطلب الثاني

### خصائص الضرائب ذات القالب المحدد

بما أن القانون الضريبي ينظم العلاقة بين المكلف الضريبي والدولة ممثلة بالسلطة المالية،فإن هذا القانون له من الخصائص التي تميزه عن غيره من القوانين خصوصاً إذا ماقلنا بخصيصة(دين الضريبة:دين محمول لامطلوب) وبالتالي وجب أن يمتاز هذا القانون عن غيره لما يحمل في طياته من منفعة عامة وجب تغليبها على المنفعة الخاصة في حين التعارض، وعلى ذلك يجب أن تحكم هذه العلاقة نصوص قانونية خاصة لايجوز أغفالها كيما تفقد قيمتها خصوصاً إذا ماتوافرت الواقعة المنشئة لها، حتى لو ذكرت في قانون آخر.

واتساقاً مع هذا المسلك سنتوافر في بيان خصائص الضرائب ذات القالب المحدد في البيان الآتي:-

#### أولاً:- أنها ذات صيغة أمر

ونقصد بها تلك النصوص التي تمس الصالح العام أي المصلحة العامة وهذه غاية السياسة الضريبية، وبالتالي لايجوز الاتفاق على مايخالفها ودليل ذلك أن المعيار المعتمد لتحديد النص الأمر هو المعيار الشكلي والذي يتضمن الصيغة التي جاء بها المشرع لغرض الالتزام الضريبي وحينما نستعرض نصوص القانون نجد أن، المشرع قد حدد النص ب(تفرض الضريبة)<sup>(1)</sup>، وفي عبارة أخرى (لاتفرض)<sup>(2)</sup> وفي موضع آخر (تعفى)<sup>(3)</sup>

(1)- المادة(الثانية) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 .

(2)- الفقرة(الثالثة) من المادة(الخامسة) من القانون ذاته اعلاه .

(3)- المادة(السابعة) من القانون ذاته اعلاه .

وفي جانب آخر (ينزل)<sup>(1)</sup> وفي موضع آخر (لايسمح)<sup>(2)</sup> وفي آخر (يمنع)<sup>(3)</sup> وفي آخر (يلزم)<sup>(4)</sup> 000 الخ وهذا دليل قاطع أن نصوص الضريبة نصوص أمره لاجوز الاتفاق على ماخالفها، وعلى هذا المنوال سار المشرع الضريبي أيضاً قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة (1959).

### ثانياً: - احتوائها على شقي الفرض والحكم

أن شقي الفرض والحكم والتي تبين أبعاد القاعدة الضريبية لها مهام محددة ، فشق الغرض يتولى مهمة تحديد الأنموذج القانوني للضريبة والذي يعني توفر الشكل القانوني بحيث يظم هذا النص كل العناصر اللازمة لقيام الضريبة والتي لو تخلف أحداها لأمتنع قيامها، أما عن شق الحكم فما هو ألا الأثر الذي يرتبه المشرع على تحقق الفرض بعناصره<sup>(5)</sup>.

### ثالثاً: - أن مصدر الضريبة ذات القالب المحدد التشريع.

فمن خصائص هذه الضريبة أنها محكومة بـ (لاضريبة دون أنموذج) وبالتالي (لاضرائب غير مسماة) وبذلك لايمكن أن تفرض ضريبة الا إذا كان هناك أنموذج يطابق الواقعة المنشئة للضريبة ويترتب على ماسلف قوله أن التشريع هو المصدر الوحيد للنص الضريبي أستناداً الى (أولاً: - لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون)<sup>(6)</sup>.

### رابعاً: - أن النص الضريبي لا يخاطب كل الاشخاص.

(1)- المادة(الثامنة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، وفي موضع آخر (لا تنزل) ف(2) المادة(11)

من القانون ذاته.

(2)- المادة(التاسعة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 .

(3)- الفقرة(الخامسة) من المادة (الثانية عشر) من القانون ذاته اعلاه.

(4)- الفقرة(الرابعة) من المادة (السابعة عشر) من القانون ذاته اعلاه.

(5)- أ. د. ، احمد الدخيل، مصدر سابق، ص21 .

(6)- المادة(الثامنة والعشرون/أولاً) من دستور جمهورية العراق لعام 2005 .

وهذا من ميزات الضريبة بشكل عام ، والضريبة ذات القالب المحدد بشكل خاص ، إذ أن هذه القواعد لاتخاطب الا من حددهم النص الضريبي بشكل واضح صريح بعبارة (المكلف أو من يقوم مقامه)<sup>(1)</sup>

## المطلب الثالث

### شروط الضرائب ذات القالب المحدد

لكي تصل الضريبة ذات القالب المحدد لهدفها والذي حرص المشرع على تطبيقه فلا بد من توافر الشروط الآتية:-

أولاً:- أن تكون صياغة النص الضريبي دقيقة.

وتعني الدقة :الضبط والأحكام وضبط النص يتطلب أن تكون صياغته موجزة بدون أسهاب أو غموض فيجب أن تكون العبارات غير معقدة فمن الأهمية بمكان أن يكون النص خالياً من التكرار والغموض<sup>(2)</sup>.

ثانياً:- أن تكون صياغة النص الضريبي منطقية.

أي ان تكون مقبولة لدى المخاطبين بها، فيجب أن ينطلق النص من أساس يتلائم وطبيعة العمل الذي يترتب عليه الواقعة المنشئة للضريبة.

ثالثاً:- أن تكون الصياغة الضريبة ملائمة للواقعة المنشئة لها.

صفوة القول أن من أهم الشروط التي تتطلبها الضرائب ذات القالب المحدد هو وجود صياغة قانونية واضحة المعالم لاغموض ولأسهاب<sup>(3)</sup>.

(1)- هذا ما تواترت عليه القوانين الضريبية من أن الإلزام يقع على المكلف أو على من يقوم مقامه، انظر: المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل، والمادة الأولى من قانون ضريبة العقار السابقين.

(2)- هدى سالم الاطرقجي: التكليف القانوني للجرائم في قانون العقوبات العراقي، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراة ، كلية القانون ،جامعة الموصل،2000،ص52 .

(3)- هدى الاطرقجي، المصدر السابق،ص53 .



فمن المسلمات أن عيوب الصياغة في القانون بشكل عام وفي القانون الضريبي بشكل خاص هي السمة الغالبة فواضعوا التشريع غالباً ما يشعرون متأثرين بالماضي والحاضر ولذا يقصر تنبؤهم عن توقع وقائع المستقبل وهم لذلك يغفلون عن مواجهة الكثير من ظروف الواقع فلا ينفذون من يبصرهم الى صميم الحقائق فيجوز عليهم الخطأ وفي هذا سمة من سمات النقص الفطري في أحكام التشريع ومنها التشريع الضريبي.

ووقتذاك تحل موازين الواقع محل الموازين التي أقامتها النصوص التشريعية فينتاب هذه الشلل وتدعو عاجزة عن مواجهة المنطق وبهذا تكون هناك هوة بين النص النموذجي والواقعة المنشئة للضريبة.

من أجل هذا كله رأينا ضرورة أن يلتفت المشرع الى صياغة النص الضريبي صياغةً تحقق الغاية المرجوة (المصلحة، العدالة، المساواة) وعليه يمكن أن نستخلص عيوب الصياغة اللفظية كونها تتحقق في الحالات الآتية<sup>(1)</sup>:-

1- غموض يتعلق بصياغة النص الضريبي.

2- غموض يتعلق بألفاظ النص الضريبي.

3- غموض يتعلق بالهيكل العام للقانون الضريبي.

صفوة القول: أن هناك ضرورة ملحة لصياغة النص الضريبي صياغة تتلائم مع الحقيقة مع ضرورة تفسير النص بعده العملية التي من خلالها يمكن بيان معاني الالفاظ ودلالاتها على الأحكام للعمل بالنص الضريبي على الوضع الذي يفهم منه<sup>(2)</sup>.

فالتفسير هو تحديد المعنى الذي قصده المشرع من الفاظ لجعله صالحاً للتطبيق متى ما تحققت الواقعة المنشئة له.

(1)- باسم عبد الزمان الربيعي، مصدر سابق، ص 66 0

(2)- باسم عبد الزمان، المصدر نفسه، ص 75 0

## المبحث الثاني

### أركان الضريبة ذات القالب المحدد

من المسلمات التي لا يعترضها الشك أن أي ضريبة لا يمكن ان تستوي على سوقها قانوناً على المخاطبين به إلا إذا كانت تتكئ على سند شرعي قوامه القانون يعكس الغاية التي رعى المشرع لتحقيقها وهذا مايسمى بمبدأ قانونية الضريبة، ومن جانب آخر فإن تضمين هذا الأمر في تضاعيف النصوص لا يبدو قادراً على فرض قوته مالم يكن هناك واقع أفترض المشرع توافره لي مطابق مآراده في النص التشريعي وهذا مايسمى بالواقعة المنشئة للضريبة وهو ما يبدو ماثلاً لنا في الركن المادي.

واتساقاً مع هذا السياق يتبدى لنا بجلاء أن اركان الضريبة ذات القالب المحدد تتكئ على ركنين نتناولها في المطلبين الآتيين:-

### المطلب الأول

#### الركن الشرعي (مبدأ القانونية)

جرى استعمال مبدأ القانونية لبيان مصدر القاعدة الأمره في القاعدة القانونية أياً كانت بأعبارها تخاطب المكلفين بها أما للقيام بعمل أو الأمتناع عنه وفي هذا المقام فإن مبدأ القانونية يعد المصدر الذي تستقى منه القواعد الضريبية لما ينطوي عليه هذا المبدأ من خصائص تلائم العدالة فهو بهذا يمثل القانون المكتوب.

أما على صعيد التشريع الضريبي فقد تبوء هذا المبدأ مكانة مرموقة بالنظر الى أن هذا القانون من أكثر فروع القانون الأخرى لا يبدو قادراً على الاستقرار إلا في تضاعيف النصوص القانونية المكتوبة فضلا عن ذلك أن قواعد هذا القانون لم تبلغ من الشأو والنضج الذي بلغته قواعد القانون الأخرى كالقانون المدني لذا كام لزاماً أن يكون هناك تعاملأ حذراً مع هذا القانون كونه

يمس الانسان في أعز مايعيش من أجله(مصلحته المالية)، ومن هذا المنطلق ماكان على الشراح الا أن يعلو من مكانة هذا التشريع وصياغة قانون ينظم مايتعلق بجباية الضريبة وكيفية فرضها وتعديلها ومتى يمكن الأعاء منها فأضحى لزاماً أن تتسم صياغة هذه التشريعات بالدقة والتفصيل وما الخلاف الذي تفرق فيه الفقه بين منكر ومقر لهذا المبدأ إلا علامة من علامات تلكم الأهمية والتي لما نزل تحوط اليوم بمبدأ قانونية الضريبة، وعلى هذا الاساس سنتناول النشأة التاريخية لمبدأ القانونية ثم نعرض لبيان تعريف هذا المبدأ ثم نبين مدى امكانية الخروج عنه في فروع ثلاثة وكالاتي:-

## الفرع الأول

### التطور التاريخي لمبدأ قانونية الضريبة

لقد انبثقت هذه الفكرة -مبدأ القانونية- على أثر التعسف الذي كان يمارسه الملوك على رقاب الناس في أزمنه سحيقة من الزمن، إذ ان الملك كان(مصون غير مسؤول) وعلى حد قولهم(نكبل ايديهم ونقبل أرجلهم).

فالسائد في العقول أنذاك أن الملك هو صاحب السلطان وهو الذي يدير ممتلكاته من أمواله الخاصة، ولايلجأ الى فرض وجباية الأموال من مواطنيه إلا في ظروف نادرة ، فما كان من أثار الحروب والبذخ الذي يسيطر على نفوس الملوك إلا أن تحايلا على النهج الذي كانوا يمارسوه في فرض الضريبة بحجة المصلحة العامة<sup>(1)</sup>.

فكان نتيجة هذا الأمر أن أزداد السخط الشعبي والذي كان له الصدى الواسع في أقرار المواثيق التي تُلزم الحكام والمحكومين على حد سواء، فقررت وثيقة(المكناكارتا) في عام (1215)<sup>(2)</sup>

(1)- د.أحمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار ، اصول التشريع الضريبي المصري، ط1، مصر، دار المعارف، 1959، ص9 .

(2)- د.يونس أحمد البطريق، النظرية الضريبية، الدار الجامعية، 1987، ص191 .

وتولت على أثر هذه الوثيقة إعلان حقوق الإنسان في عام 1928 والتي جاءت ب: لاضريبة الا بعد أخذ موافقة البرلمان.

ثم جاءت الدساتير لتقرر بهذا الأمر، ومنها وثيقة (دستور الحقوق) في عام (1688) م فلا ضريبة بدون الزام بالحدود التي أقرها القانون<sup>(1)</sup> وهذا ما حصل في أنكلترا. أما في فرنسا فالأمر مختلف إذ أن هذا المبدأ قد أستقر عندهم منذ أواخر القرن الرابع عشر<sup>(2)</sup> - الا أن خروج الملوك عن المنطق وتجاوزهم دفع الى خروجهم عن هذا المبدأ- القانونية- فالضريبة تفرض تبعاً لأهوائهم وعلى أثر هذا التسلط والجبروت من الحكام ثار الشعب الفرنسي ليسجل له التاريخ الفضل في الخروج عن الحكم المستبد في عام (1789) فأسست الجمعية التأسيسية ممثلة بالشعب، فلا ضريبة دون موافقة ممثلي الأمة<sup>(3)</sup> فكانت نتيجة ذلك أن أقر وثبت هذا المبدأ في تضاعيف نصوص الدستور الفرنسي في عام (1791)م.

## الفرع الثاني

### تعريف مبدأ القانونية

يُعرف مبدأ القانونية بأنه لاضريبة إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية ممثلة الشعب، فالقانون هو المصدر الوحيد والرئيسي للالتزام بدين الضريبة ، فهذا الالتزام يفرض على الشخص (المكلف قانوناً) بإداء مبلغ نقدي يحدده القانون والزمان والمكان الذي أوجب الالتزام به استناداً للقانون<sup>(4)</sup>.

(1)- د. يونس البطريق، مصدر سابق، ص 191 .

(2)- د. محمد طه بدوي، ومحمد حمدي النشار ، مصدر سابق، ص 12 .

(3)- د. محمد طه بدوي، ومحمد حمد النشار، المصدر السابق، ص 13 .

(4)- د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة ، القاهرة دار النهضة العربية، 1966، ص 112 .

أن تضمين الدساتير لمبدأ قانونية الضريبة يعد ذا أثر على استقراره وتعظيمه، حتى أن الدساتير ما لبثت تتادي بهذا المبدأ نظراً لأهميته، وقد جاء في الدستور المصري لعام (1971) : ((أنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو الغائها لا يكون الا بقانون ولا يعفى أحد من إدائها الا في الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون<sup>(1)</sup>،

وفي العراق نرى أن معظم الدساتير قد نصت على هذا المبدأ إذ جاء في دستور 16 تموز 1970 بأن: (( إداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى الا بقانون))<sup>(2)</sup>.

وفي العراق ايضاً ذكر هذا المبدأ في دستور 2005 النافذ أذ جاء فيه : (( لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون))<sup>(3)</sup>.

وما هذا إلا دليل على أستقرار هذا المبدأ إذ بدونه لأمسوخ شرعي في فرض الضريبة ، ومما لاشك فيه أن الأخذ بمصلحة الدولة المالية يجعل من غير المستساغ الخروج عن هذا المبدأ.

(1)- المادة(الحادية عشر) من الدستور المصري لعام 1971 .

(2)- المادة(الخامسة والثلاثون) من دستور جمهورية العراق لعام 1970، وبنفس المعنى المادة (الثامنة والعشرون) من الدستور العراقي لعام 2005 .

(3)- المادة(الثامنة والعشرون) من دستور جمهورية العراق لعام 2005 م.

## الفرع الثالث

### مدى إمكانية الخروج عن مبدأ قانونية الضريبة

إستناداً الى العرض السابق، يثار السؤال الأتي: مدى إمكانية الخروج عن مبدأ قانونية الضريبة، وهل أن انتشار الضرائب من خلال اللوائح التفويضية يعد خروجاً عن هذا المبدأ؟ وهل يمكن ذلك؟

بينما أن السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصلي في فرض الضريبة وعلى أثر التطورات التي حصلت كان لازماً أن ترجع الأمور الى ممثلي الأمة البرلمان، إذ أن هذا الأمر محجوزاً للسلطة التشريعية دون سواها.

الا أن دستور الجمهورية الخامسة الفرنسي يؤكد إمكانية حصول السلطة التنفيذية على تفويض من قبل السلطة التشريعية إذ جاء فيه: (( للحكومة في سبيل تنفيذ برنامجها أن تطلب من البرلمان الأذن لها بأن تتخذ عن طريق الأوامر خلال مدة محددة ، تدابير تدخل عادة في مجال القانون، ويتم إقرار الأوامر في مجلس الوزراء. بعد أخذ رأي مجلس الدولة وهي تسري بمجرد نشرها))<sup>(1)</sup>.

وبهذا يمكن القول أن الدستور الفرنسي لعام (1958) قد منح السلطة التنفيذية مكنة إصدار لوائح لها قوة القانون، في المواضيع التي تدخل ضمن اختصاص السلطة التشريعية(الضرائب) ، ولكن هذا الأمر غير مطلق إذ ان هذا مشروط بقيود خاصة على ممارسة السلطة التنفيذية لهذا الاختصاص.

أما في مصر فإن أجازة التفويض التشريعي للسلطة التنفيذية شاخصة للأبصار إذ جاء في دستور 1971: ( لرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الأحوال الاستثنائية وبناءاً على التفويض من مجلس الشعب بأغلبية إعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون، ويجب أن يكون التفويض

(1)- محمد علوم محمد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبة المقارنة، إطروحة دكتوراة، جامعة النهريين ، كلية الحقوق/2002،ص32 .

لمدة محدودة وأن تبين فيه موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب في أول جلسة بعد أنتهاء مدة التفويض فإذا لم تعترض عليه أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان بها من قوة القانون<sup>(1)</sup>.

ورغم ما في هذا النص من تناقض للمادة(119) من دستور 1971 والتي حرمت ومنعت إنشاء الضرائب العامة إلا بقانون فلا تعديل ولا إلغاء ، إلا أن هذا التفويض مقيد بضوابط لا يمكن الحياد عنها، إذ يمكن أن يفهم من هذا النص ، أنه لايفترض إلا بالحصول على أغلبية ثلثي أعضاء مجلس الشعب، وأن هذا التفويض مرهون بالظروف الاستثنائية، ولمدة محدودة ، مع اشتراط عرض هذه القرارات في أول جلسة على مجلس الشعب، أما في العراق فلا تفويض في دستور 2005 أذ أن الأمر مرهون بالبرلمان حصراً إستناداً الى نص المادة (28) أولاً منه وخصوصاً في تشريعات الضرائب<sup>(2)</sup> .

أما عن وجهة نظرنا فأننا نرى أن منح التفويض التشريعي يعد انتهاكاً لمبدأ قانونية الضريبة حتى لو أُحيط بالضمانات السالف ذكرها، فهذه الضمانات تعدو عاجزة عن إيقاف شهوة السلطة التنفيذية وشغفها في حب السلطان، إن رأينا هذا نجد له من مدافع ويقطع النظر عن الخلاف الذي ثار على صعيد الفقه بين مؤيد للتفويض التشريعي ومعارض له، وبين رأي يقول بالوسط من هذه الآراء، فأننا نؤيد الرأي الي يذهب لمعارضة التفويض التشريعي<sup>(3)</sup> .

(1)- المادة(108) من الدستور المصري لعام 1971 ، وللمزيد من التفصيل انظر عادل أحمد حشيش ، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعة العربية، 1988، ص32 .

(2)- المادة(28) من الدستور العراقي لعام 2005 .

(3)-د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر، 1998، ص144 .

## المطلب الثاني

### الركن المادي الواقعة المنشئة للضريبة

أن الحديث عن الالتزام الضريبي يبدو جلياً في تطابق الأنموذج القانوني للضريبة ممثلاً بمبدأ القانونية مع الركن المادي شاخصاً بالواقعة المنشئة للضريبة وبهذا فإن للواقعة المنشئة للضريبة أهمية في الالتزام الضريبي.

وعلى هذا الأساس سنعرض لبيان مفهوم الواقعة المنشئة للضريبة ثم نعرض لبيان أهميتها وأنواعها ثم نبين دورها في تكوين الالتزام بدين الضريبة خاتمين هذا المطلب بفرع يحدد الفرق بين الواقعة المنشئة للضريبة والفعل المنشيء لها وفق الترتيب الآتي:-

### الفرع الأول

#### مفهوم الواقعة المنشئة للضريبة

تناول الفقه تعريف الواقعة المنشئة للضريبة بتعريفات عدة ، منها هي تحديد المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لأجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة في حين يرى آخرون أن السبب الذي ينشئ علاقة قانونية هو أمر يستجد فيحدث تعديلاً في العلاقات القائمة، هذا الأمر يسمى الواقعة، فإذا كان من شأن هذه الواقعة أن تنتج أثراً قانونياً، كالاتزام بدفع الضرائب سميت بالواقعة القانونية<sup>(1)</sup>.

وقال البعض أن الواقعة المنشئة للضريبة هي الشروط التي في توافرها يتولد دين الضريبة في ذمة المكلف<sup>(2)</sup>.

(1)- د.كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة، القاهرة المطبعة القانونية، العدد2، السنة 10، 1966، ص44 .

(2)- نوح محمد عبد الرحيم، المحاسب الضريبي، ط1، بيروت، مطابع دار الكتب، 1971، ص113 .



ويرى البعض أنها الشروط الموضوعية والشخصية التي تؤدي الى ظهور الالتزام بالضريبة<sup>(1)</sup>، ومن هذا العرض يمكن القول أن كل عمل مادي أو قانوني يفرض الالتزام بدفع الضريبة هو واقعة منشئة لها.

## الفرع الثاني

### أهمية الواقعة المنشئة للضريبة

من المسلمات أن لتحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية لامراء فيها لتحقيق العدالة في فرض الضريبة، وبهذا يمكن أن نتناول هذه الأهمية في العرض الآتي<sup>(2)</sup>:-

أولاً:- تحديد لقانون الواجب التطبيق، هو القانون النافذ لحظة قيام الواقعة، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك .

ثانياً:- تحديد موعد الإجراءات الواجب اتخاذها لتحديد الدخل، ولهذا الأمر أهمية بالغة لإجراء الاستعدادات من قبل السلطة المالية.

ثالثاً:- يمكن من خلال تحديد الواقعة تحديد دين الضريبة .

رابعاً:- أن سريان التقادم يبدأ منذ تحقق الواقعة وأتساقاً مع هذا السياق فإن القانون الواجب التطبيق عند التنزع هو القانون النافذ لحظة تحقق الواقعة و في هذا فائدة جمة في تحديد القانون من حيث سعر الضريبة والالتزامات المترتبة على عاتق الأطراف المتنازعة.

خامساً:- أن المقدرة التكليفية للمكلف تقاس لحظة تحقق الواقعة ولايهم مايطراً على مركز المكلف بعد تحققها.

(1)- د.حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، مصدر سابق، ص155 .

(2)- د.حسين خلاف، المالية العامة، مكان الطبع، بلا السنة:بلا ، ص148 .

سادساً:- تحقق الفائدة للمكلف إذ أن المشرع يراعي بسهولة التقدير والتحصيل عند اختياره للواقعة المنشئة للضريبة<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثالث

#### أنواع الواقعة المنشئة للضريبة

للواقعة المنشئة للضريبة أشكالاً مختلفة، فهي إما أن تكون اختيارية بإرادة الانسان، أو تكون طبيعة لا تخضع لإرادة الانسان، والاعمال الإرادية تنقسم الى أعمالاً مادية وقانونية والعمل القانوني إما أن يكون منفرداً، وإما أن يكون بإرادة ثانية(العقد).

فالإيراد الذي يحصل عليه المكلف في سنة نجوم الدخل هو واقعة منشئة للضريبة أما واقعة انقطاع مصدر الدخل- عمل مادي- فأن القانون يرتب عليه تقدير الضريبة وفرضها<sup>(2)</sup>. أما واقعة حل الشركة- عمل قانوني- فتعد شرطاً لخضوع المبالغ الزائدة عن قيمة أسهم المساهم الأصلية المدفوعة للضريبة<sup>(3)</sup>.

كما أن الوفاة كواقعة طبيعية تلزم الورثة بالضريبة التي أستحقت على المتوفي ولم يتم فرضها<sup>(4)</sup>.

### الفرع الرابع

#### دور الواقعة المنشئة للضريبة في تكوين الالتزام بدفع الضريبة

هنا يكمن جوهر الموضوع فهل أن تحقق الواقعة المنشئة للضريبة كافٍ لسريان قانون الضريبة على المكلف، أم أن هناك أمور أخرى يشترط تحققها حتى تفرض الضريبة كالأجراءات الصادرة من السلطة المالية؟

(1)- د.حسين خلاف، المالي العامة، امصدر سابق،ص148 .

(2)- الفقرة(الثالثة) من المادة(الثالثة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 .

(3)- المادة(السادسة عشرة) من القانون ذاته اعلاه .

(4)- المادة(الرابعة والعشرون ) من القانون ذاته اعلاه .

لقد ثارت حومة جدل فقهي حول نشأة الالتزام بدين الضريبة فقد ذهب رأي الى أن نشأة الالتزام بدين الضريبة محققة بصدور القرار الإداري في حين ذهب رأي اخر الى أن نشأة الالتزام بهذا الدين بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة.

وفقاً للاتجاه الأول:فأن دين الضريبة لا ينشأ الا بصدور القرار الإداري أي أن القرار الإداري هو مصدر الالتزام بدين الضريبة فالقرار الإداري عندهم هو أفصاح الإدارة عن ارادتها الملزمة بما لها من سلطان بمقتضى القوانين واللوائح بغية إحداث مركز قانوني حصين يكون جائزاً وممكناً قانوناً، متى كان ذلك بباعث من السلطة العامة التي يتبعها القانون<sup>(1)</sup>.

وهناك من يرى أن القرار الإداري عمل قانوني صادر بالإرادة المنفردة والملزمة لأحدى الجهات الإدارية في الدولة لأحداث تغيير في الأوضاع القانونية القائمة إما بإنشاء مركز قانوني جديد وأما تعديل مركز قانوني قائم أو بإلغائه.

ورغم هذه التعريفات فأن هناك من يرى في القرار الإداري ، ليس ألا عملية اثبات لحالة موجودة من قبل وتم تقريرها، وتكون تلك الحالة محققة بذاتها للأثار القانونية، كالقرار الذي يصدر تأكيداً لقرار سابق<sup>(2)</sup>.

وعلى أية حال فأن هذا الرأي يرى بالقرار الصادر من السلطة المالية قراراً إدارياً يحدد فيه الشخص المكلف ومقدار الضريبة الواجبة الإداء عليه، وذهب في ذلك أن هذا القرار هو مصدر الالتزام بدين الضريبة ، بمعنى أن الالتزام بدين الضريبة لا يوجد قبل صدور القرار الإداري من قبل السلطة المالية<sup>(3)</sup>.

ووفقاً لهذا الرأي فلا ضريبة ولا قيام لها الا بصدور قرار إداري إلا أن هذا الرأي لم ينبج من سهام النقد، فوجه اليه النقد الآتي:-

(1)- د.ماهر صالح علاوي، القرار الإداري، دار الحكم للطباعة والنشر، 1919، ص 19 .

(2)- د.سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، ط2، دار الفكر العربي، 1961، ص 399 .

(3)- د.ماهر صالح علاوي، مصدر سابق، ص 27 .

أولاً:- أن هذا الرأي يخلط بين تحقق دين الضريبة وبين تحصيل دين الضريبة فمن المسلمات أن تحقق دين الضريبة في ذمة المكلف به قانوناً يختلف عن جباية دين الضريبة<sup>(1)</sup>.  
ثانياً:- أن الأخذ بهذا الرأي يؤدي الى نتائج مخالفة لنص القانون فإذا ماسدد المكلف دين الضريبة قبل صدور القرار الإداري ، يعني انشغال الذمة قبل تحقق الدين مما يوجب رد المبلغ للمكلف<sup>(2)</sup>.

ورغم ما في هذا الاتجاه من صحة على أساس ان هناك قرارات إدارية تستهدف تغيير المركز القانوني بالأنشء أو الالغاء أو التعديل فأن، هناك من القرارات الإدارية الكاشفة والتي ليس لها أثر في تغيير هذه المراكز، إذ أنها -المراكز القانونية- نشأت قبل صدور القرار الإداري وهذا ماسنتوافر عليه في الاتجاه الثاني:-

- ويرى أصحاب هذا الرأي أن مصدر الالتزام بدين الضريبة هو الواقعة المنشئة للضريبة ، وليس هناك حاجة لأعمال قانونية كالقرار الإداري لكي تنتقل ذمة المكلف بالدين،فما هذه الأعمال إلا اداة تنفيذية لدين الضريبة الذي ينشأ قبل صدورها.

ويرى بعض الفقه<sup>(3)</sup>: أن في الالتزام بدين الضريبة مصدر وحيد هو القانون وأنه يرجع في تعيين اركانه وبيان أحكامه الى القوانين المالية الخاصة بالضرائب ، فينظر الى الالتزام بدين الضريبة أنه التزام ايجابي إذ نظر القانون الى الأمة كجماعة واحدة، فأنشأ التزامات في ذمة أفرادها نحو الدولة ، أهمها الالتزام بدين الضرائب)).

وبهذا فأن هذا الرأي يميز بين نشأة الدين الذي مصدره القانون والذي يشترط تحقق الواقعة المنشئة للضريبة لتحقيق دين الضريبة بذمة المكلف وبين تحديد الدين الذي يتكفل بمهمة القرار الإداري الذي يصدر من السلطة المالية أي أنه قرار إداري كاشف لا منشأ لدين الضريبة.

(1)-د. حسين خلاف، الاحكام العامة، مصدر سابق، ص158 .

(2)- د.كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد،مصدر سابق،ص97 .

(3)-د.عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، مصادر الالتزام ،ج1،ط2/ القاهرة ،دار النهضة ، 1964،ص1444 .

## الفرع الخامس

### الواقعة المنشئة للضريبة والفعل المنشئ للضريبة

يعد التمييز بين الواقعة المنشئة للضريبة والفعل المنشئ لها من الأهمية بمكان، فالواقعة هي المناسبة التي توجب فرض الضريبة، وبموجبها يصبح المكلف مديناً بدين الضريبة، أما الفعل المنشئ للضريبة هو الالتزام بإداء مبلغ محدد من النقود.

وبهذا فإن الضريبة دين بذمة المكلف قبل القرار الإداري، إلا أنه لا يكتمل إلا بعد القرار<sup>(1)</sup>، ووجهة النظر هذه مقبولة بعض الشيء إذ أن هذا الرأي يؤكد أقتصار دور القرار الإداري بتحديد دين الضريبة،

صفوة القول: أن الالتزام بدين الضريبة مصدره القانون وينشأ بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ، فدين الضريبة نشأة بتحقيق واقعة حصول المكلف على ربح صاف خلال السنة<sup>(2)</sup>.

ويبرز هنا دور القانون ليرتب على المكلف ومنذ لحظة تحقق الواقعة الالتزام بتقديم التقرير الذي الزمه القانون بتقديمه، فلو لم يكن دين الضريبة قد نشأ لكان الالتزام بتقديم التقرير غير ذي أساس<sup>(3)</sup>.

وبهذا نخلص بالقول أن تحديد وعاء الضريبة ومبلغها ليس لازماً لنشوء الدين لكنه لازم لعهده واجب الأداء<sup>(4)</sup>.

(1)- د(كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مصدر سابق، ص97 .

(2)- الفقرة (الثانية) من المادة (السابعة والعشرون) من القانون ذاته اعلاه .

(3)- المادة(الرابعة والأربعون) من القانون ذاته اعلاه.

(4)- الفقرة (الأولى) من المادة(الثالثة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 .

## المبحث الثالث

### الإحالة وموقف المشرع الضريبي منها

يسعى المشرع حديثاً وهو في مسيرته لتنظيم السلوك الاجتماعي الى إيجاد الحلول كلما واجهته صعوبات ، بغية دوران عجلة القانون بأضطراب وانتظام ، وما الإحالة الانوع من انواع الحلول التي ابتدعت لسد النقص والعجز في تضاعيف نصوص القانون .  
وانسجاماً مع ذلك سنعرض بالبحث تعريف الإحالة لغةً وما تعارف عليه أهل الاصطلاح ثم نبين موقف المشرع العراقي من الإحالة في مجال التشريع الضريبي في مطلبين:-

### المطلب الأول

#### التعريف بالإحالة

نبين في هذا المطلب تعريف الإحالة ومعناها لغةً ، ثم بيان هذا المعنى اصطلاحاً في فرعين .

### الفرع الأول

#### الأحالة : لغةً

(الحَوْل) الحيلة وهو ايضاً القوة وهو ايضاً السنة، وحال عليه الحول مرّ،  
وحالت الدار وحال الغلام أتى عليه الحول، وحالت القوس واستحالت بمعنى أي انقلبت عن حالها وأعوجت، وحالت الناقة تحوك(حوّلاً) بالضم وحيالاً بالكسر ضر بها النحل فلم تحمل،وهي أبلٍ (حيال) وكذا النخل وحال لونه تغير وأسود وحال الى مكان آخر يحول (حوّلاً) بالضم جمع (حائل) من التوق، و(الحالة) واحدة حال الانسان وأحواله والحال الطين الاسود،و(التحول) التنقل عن موضع الى آخر والأسم (الحول) ومن قوله تعالى: (( لايبغون

عنها حولاً) و(التحول) الاحتيال من الحيلة و (أحال) الرجل اتى بالمحال وتكلم به، وأحال عليه بدينه والأسم (الحوالة)<sup>(1)</sup>.

## الفرع الثاني

### الإحالة اصطلاحاً

يمكن تعريف الإحالة: أنها تفويض من قبل المشرع في قانون خاص يمنح بموجبه قانون آخر صلاحية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، بعبارة أدق: هي تخلي القانون المختص عن حكم الواقعة المنشئة للضريبة، لقانون آخر يتناولها بالتحديد والتفصيل ، أي أن دور القانون المعني سيحصر في تركيز الاختصاص لقانون آخر، وهو بهذا المقام ليس تخلي عن حكم الواقعة بل يذهب لبيان وتحديد الواقعة التي تتيح فرض الضريبة<sup>(2)</sup>.

وبهذا فأن هناك من يؤيد الإحالة ، ويذهب لتعزيز الحجج التي تؤيده فلإحالة ضرورة عملية ينجم عنها توسيع اختصاص السلطة المعنية بفرض الضريبة، وهناك من يقول بالضرورة القانونية ،مسندين قولهم هذا بأن الإحالة وما يتبعها من إجراءات كانت بنص القانون والمشرع قد حددها بنص خاص<sup>(3)</sup>، وهناك من يقول أن الأخذ بالإحالة يؤدي الى تسهيل تنفيذ القانون.

إلا أن هناك من يرى في الإحالة خلاف المنطق فهي تؤدي الى تشتيت التشريعات الضرائبية، وترد على ذلك أن هذا الأمر لا يمكن أن يتحقق لأن القانون الضريبي هو من أجاز ذلك ،ورغم احترامنا لوجهة النظر هذه على اعتبار أن القانون الضريبي هو الأصلح في هذا الأمر ألا أننا نجد خلاف ذلك فالقانون الضريبي هو من يحدد ويبين الكيفية التي يتم بها تحصيل دين الضريبة وما يحصل هنا هو مجرد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة ليس إلا،

(1)- محمد بن أبي بكر الرازي ، مصدر سابق، ص163 .

(2)- د0حسن محمد الهداوي، ود. غالب علي الداوودي، القانون الدولي الخاص،وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ج2، 1988، ص77 .

(3)- د0حسن محمد الهداوي، د0غالب علي الداوودي، مصدر سابق، ص69 و71 .

## المطلب الثاني

### موقف المشرع العراقي من الإحالة

لم نجد في التشريع الضريبي العراقي ما يشير بشكل صريح الى الإحالة وما وجد في تضاعيف النصوص الضريبية من إشارة الى الإحالة لم يكن إلا استنساخ من أن المشرع أراد أو احال إلى القانون الأخر لسد النقص التشريعي ، أو أن القانون المحال اليه قد فصل بشكل أكثر ما عناه المشرع في فرض ضريبة معينة على دخل معين.

وبما أن قصر نظر واضعي التشريع هي الغالبة على أساس أن هذا التشريع من صنع البشر فإن المشرع العراقي كان قد تلافى النقص التشريعي حينما نص على: ((6- كل مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأي ضريبة...))<sup>(1)</sup>.

ويعد هذا مسلكاً محموداً من قبل المشرع إذ أن ذلك يعد حصناً منيعاً من أن يفلت أي دخل من الخضوع للضريبة.

أن المنتبغ للتشريعات الضريبية يجد أن هناك إشارات ضمنية أراد منها المشرع أسناد تفاصيل العمل الخاضع للضريبة لقانون آخر كان قد فصل هذا العمل بتفاصيله كافة.

واتساقاً مع مسلك البحث هذا سنتوافر على مواطن الإحالة وفق الترتيب الآتي:-

أشار المشرع وهو بصدد تعداد مصادر الدخل التي تفرض عليها الضريبة الى: (( 1- أرباح الاعمال التجارية أو التي لها ضيغة تجارية...))<sup>(2)</sup> ، وفي هذا المقام فأن، فرض الضريبة يستوجب الرجوع الى القانون التجاري لمعرفة العمل التجاري ،والكيفية التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة للضريبة.

(1)- الفقرة (السادسة) من المادة(الثانية) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 0

(2)- الفقرة (الأولى ) من المادة (الثانية) من القانون ذاته 0



وإذا ما تناولنا الفقرة الثانية من المادة الثانية لألفينا إشارة من المشرع الى وجوب الرجوع الى الوساطة ودور الوسيط المالي في أحتراف المتاجرة بالأسهم والسندات إذ جاء في القانون : (( ... الارباح الناجمة عن احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات ))<sup>(1)</sup>.

وبالرجوع الى سوق الاوراق المالية نجد أنها عُرِّفت بأنها: (( سوق منظمة للتأجار في الاوراق المالية من أسهم وسندات وصكوك مالية بأنواعها على أن تكون قابلة للتداول وتتحكم فيها قوانين ولوائح ونظم معينة تتولى إدارتها هيئة تشرف على تطبيق هذه التشريعات ))<sup>(2)</sup>.

فمن هذا التعريف تتجلى شخصية السوق ومهامها والقوانين التي تحكم عملها والأوراق المقبولة فيها ، فهذه السوق تنتشر فيها جميع الاموال وتشكيلها من خلال استقطاب المدخرات المحلية وتحقيق التدفقات الاجنبية وتحريكها نحو الاستثمار في الأوراق والأصول المالية الصادرة عن الشركات والمؤسسات والهيئات والحكومات لتمويل مشاريعها تمويلاً متوسطاً وطويلاً<sup>(3)</sup>.

ويتجلى في هذا العرض أن هناك هدف وغاية تسعى لتحقيقها هذه الاسواق، أن أوراق الشركات المساهمة تعد من أهم انواع الأوراق المالية التي تصدر عن الشركة المساهمة وتتجسد في الاسهم والسندات ، فالاسهم تمثل حق ملكية أما السند فيعد من أوراق الدين، ويعرف السند بأنه صك قابل للتداول يصدر عن الشركة المساهمة ويعطى للمساهم ليمثل حصته في راس مال الشركة فهو حق ملكية.

(1) - الفقرة (الثانية) من المادة (الثانية) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 .

(2) - محمد عساف، ادارة المنشآت المالية، ط1، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1976، ص5 .

(3) - هاشم الصباغ، بحث طبيعة وهيكل سوق الاوراق المالية ، اشار اليه طه احمد عبد الله ، الاستثمارات المالية في سوق الاوراق المالية مع اشارة لسوق بغداد للأوراق المالية ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، 1991، ص19 0

والذي يهمننا من هو الوسيط أو المحترف للمتجارة بالاسهم والسندات؟ ويجيبنا على ذلك قانون سوق بغداد للأوراق المالية رقم 24 لسنة 1991 ، بأنه: (( كل شخص طبيعي أو معنوي يجاز من المجلس بممارسة مهنة الوساطة في بيع وشراء الأوراق المالية))<sup>(1)</sup>.

وقد عرّف الوسيط ايضاً أنه كل شخص مرخص له بموجب قانون السوق وأنظّمته وتعليماته القيام بأعمال محدودة من شأنها أن تجعله قادراً على أن يكون حلقة وصل بين جمهور المستثمرين والجهات المصدرة للأوراق المالية من أسهم وسندات وسواها ويتقاضى عمولة لقاء خدماته عند تنفيذ أوامر البيع والشراء الخاصة بعملائه ولقاء تغطية سوق الإصدارات<sup>(2)</sup>.

أن ممارسة مهنة أحتراف المتاجرة بالاسهم والسندات محددة بالاشخاص المقبولة ويكونون أما معرفاً شخصاً طبيعياً أو شركة اننشأت وفقاً لقانون الشركات المرقم 21 لسنة 1997 المعدل أو قوانينه اللاحقة أو شركة أنشئت بموجب قانون معين وتكون متخصصة في النشاطات المتعلقة بتداول السندات أو عمل استشارات استثمارية<sup>(3)</sup>.

والشخص المعنوي يمارس عمله من خلال الشخص الطبيعي والذي يشترط فيه :-

1- ان لا يقل عمره عن (21) عاماً ويكون مقيماً في العراق بصورة مشروعة.

2- صاحب أهلية قانونية.

3- أن لا يكون مديناً أو مفلساً.

4- غير مدان بجريمة (جناية) من محكمة مختصة.

5- لم يرتكب جريمة الاحتيال.

6- حامل شهادة جامعية.

(1)- الفقرة (السابعة) من المادة (الأولى) من قانون سوق بغداد للأوراق المالية المرقم (24) لسنة 1991 0

(2)- طه أحمد عبد السلام ، المصدر السابق، ص123 0

(3)- الفقرة (الأولى) من القسم الخامس من القانون المؤقت لأسواق الاوراق المالية والمنشور في جريدة الوقائع

العراقية بالعدد 3983 ، حزيران، 2004، ص59 0

7- لديه خبرة لاتقل عن خمس سنوات<sup>(1)</sup>.

وبشأن تقدير الدخل استناداً الى الدفاتر التجارية نجد أن المشرع قد أودع مهمة تقدير الدخل خلال الدفاتر التجارية الى نظام مسك الدفاتر التجارية رقم(2) لسنة 1985<sup>(2)</sup>، إذ ان هذا النظام قد وافق قانون التجارة في فحواه والمتعلق بأنواع الدفاتر التجارية رقم (30) لسنة 1984 .

والتي نصت على نوعين من الدفاتر هما: 1- دفتر اليومية 2- دفتر الاستاذ، إلا ان نظام مسك الدفاتر التجارية زاد عليها الدفاتر المخزنية ومحافظ المراسلات والمستندات).

إذ نجد أن الإحالة في هذا الموضوع جلية الوضوح إذا ما قدر الدخل استناداً للدفاتر التجارية.

وعند التعرض للمادة(20) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 نجد فيها إحالة الى القانون المدني وفي موضع آخر الى قانون المرافعات المدنية وهذا ما سنوضحه في الآتي: (( كل من يتولى إدارة أو مراقبة أموال أو أعمال تعود لشخص آخر كالحارس القضائي (السنديك) والأمين والولي والوصي والقيم مسؤول عن تقدير الضريبة ودفعها عن ينوب عنه ويعين الطريقة وبفس لمقدار الذي يكون فيها ذلك الشخص خاضعاً للضريبة لو لم يكن فاقداً للأهلية))<sup>(3)</sup>.

وبهذا يتضح أن قانون ضريبة الدخل العراقي يلزم النائب بالتزامات الأصيل ((المكلف)) وبعده مسؤولاً عن تقدير الضريبة ودفعها إذا ما تحققت بذمة الاصيل.

وانسجاماً مع مسلك البحث سنتوافر لبيان النائب عن المكلف من خلال استعراض نص المادة سالفه القول، ووفق البيان الآتي:-

(1)- الفقرة(الثانية) من القسم الخاص من القانون المؤقت لأسواق الأوراق المالية .

(2)- المادة(الاولى) من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 ، إذ جاءت هذه المادة بتطور كبير وملحوظ في تفصيل انواع الدفاتر التجارية وذكر انواع جديدة مقارنة بالمادة الاولى من النظام رقم(5) لسنة 1957 الملغي.

(3)- المادة(العشرون) من قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982 .

أولاً:- الحارس القضائي: تعرف الحراسة القضائية بأنها وضع مال يقوم في شأنه نزاع أو يكون الحق فيه غير ثابت ويتهده خطر عاجل ، في يد أمين يتكفل بحفظه وإدارته ورده مع تقديم حساب عنه الى من يثبت له الحق فيه.

ويوضع ذلك المال أما في الاتفاق حراسة اتفاقية وأما بحكم من القضاء فتكون حراسة قضائية<sup>(1)</sup>، وتحدد المحكمة مهمة الحارس القضائي والتزاماته وما له من حقوق وسلطة ، ولجميع الأحوال هو يلتزم بالمحافظة على الأموال وإدارتها عناية الشخص المعتاد، مع تقديم حساباً بما تسلمه وبما أنفقه معززاً بالمستندات على أن يخضع لأذن القضاء في غير أعمال الإدارة<sup>(2)</sup>.

ثانياً:- السنديك: جاء قانون ضريبة الدخل بذكر السنديك وكأنه مرادف للحارس القضائي في حين أن السنديك هو : (( الذي يستلم أموال المفلس بعد أن تغل يده عنها ليحافظ عليها ويديرها حتى يتخذ الدائنون قراراً بشأن التفليسة فأن رأوا تصفية الأموال وتوزيع الثمن لسداد الدين فأن السنديك هو الذي يتولى عملية البيع والتوزيع ، فالسنديك يرافق التفليسة منذ البداية الى وقت انتهائها))<sup>(3)</sup>.

ومن هذا العرض تلاحظ ان هناك إحالة الى قانون المرافعات المدنية ، حتى يمكن التوصل الى معرفة النائب و فرض الضريبة وجبايتها ، فهنا نذهب لقانون المرافعات لنعرف من هو الحارس القضائي حتى يمكن أستكمال إجراءات ربط الضريبة.

ثالثاً:- الأمين: جاء في القانون لفظ الأمين وهو الذي يحافظ على أموال المفلس ويديرها بعد أن تغل يده عنها.

وأمين التفليسة هو أسم جديد للوظيفة نفسها التي كان يقوم بها السنديك<sup>(4)</sup>.

(1)- د.عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، العقود الواردة على العمل، القاهرة، دار النهضة، 1964 ، ص 781 .

(2)- البندان (أ و ب) من الفقرة (الأولى) من المادة(148) من قانون المرافعات المدنية رقم \_83 لسنة(1969).

(3)- د.محسن شفيق، القانون التجاري المصري، الافلاس ، ج2، ط1، مطبعة دار الثقافة، 1951 / ص 603 .

(4)- د.عزيز العكلي، الوجيز في شرح قانون التجارة الجديد، احكام الافلاس، ط1، بغداد ، مطبعة دار السلام ، 1973، ص 245 .

رابعاً: - الولي والوصي: أن الأولياء والأوصياء مسؤولين عن الالتزامات المقررة على المكلفين الذين يقعون تحت ولايتهم<sup>(1)</sup>.

فالولي هو الأب ثم المحكمة<sup>(2)</sup>، أما الوصي فهو من يختاره الاب ثم من تنصبه المحكمة. ومن هذا العرض نجد أن القانون المدني هو المعني بالإحالة في حالة معرفة من هو الوصي الملتمزم بدفع الضريبة قانوناً ، وعند تفصيل ذلك وجب الرجوع الى قانون رعاية القاصرين رقم(78) لسنة 1980 .

وحتى مايتعلق بالاستثناء إذا اننا نجد أن القانون المدني قد أورد في حالة الصبي الذي أكمل الخامسة عشر من عمره أستناداً اذا ماحصل على إذن من الولي وموافقة المحكمة بالاتجار ببعض أمواله فيكون الصبي بحكم البالغ سن الرشد وبهذا يقع عليه التزام تقدير الدخل ودفع الضريبة بحدود الأموال التي أعطى الأذن بها<sup>(3)</sup>.

خامساً: - القيم: هو النائب عن الشخص الذي أتم سن الرشد إلا أن عارضاً من عوارض الأهلية أصابه فأدى الى أنقاص أهليته. كالعته أو السفهة أو الغفلة) وعند عدم وجود قيم تحل مديرية رعاية القاصرين محل القيم بإدارة اموال المكلف.

ففي هذا الموضوع نجد أن المشرع في قانون ضريبة الدخل قد أحال الى قانون رعاية القاصرين لمعرفة القيم بغية فرض الضريبة وجبايتها.

(1) - الفقرة (الثانية) من المادة(97) والمادة (106) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 .

(2) - المادة(السابعة والعشرون) من قانون رعاية القاصرين رقم(78) لسنة 1980 وكذلك المادة (34) والمادة(43) من القانون ذاته .

(3) - المادة(98) و(99) من القانون المدني العراقي رقم(40) لسنة 1951 .

وعند أستعراض المادة الأولى من القانون نراها قد أحالت في فحواها الى قانون الشركات إذ جاء فيها: (( المشاركة: الشركات الاخرى... كشركات التضامن والتوصية))<sup>(1)</sup>.

وعند الرجوع الى قانون الشركات نراه قد عرفها بأنها: (( شركة تتألف من عدد من الاشخاص الطبيعيين لايقبل عن شخصين ولايزيد على عشرة يكون لكل منهم حصة فيها ويكونون مشمولين على وجه التضامن مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة))<sup>(2)</sup>.

هذا مايتعلق بتعريف شركة التضامن ، أما شركة التوصية فقد عرفها قانون الشركات بأنها: (( شركة تتكون من عدد من الشركاء لايقبل عددهم عن اثنين ولايزيد عن خمسة يقدمون حصصاً في رأس مال ويقدم واحد منهم أو أكثر عملاً والآخرين مالاً))<sup>(3)</sup>.

وعلى هذا الاساس يقتضي الرجوع لقانون الشركات لغرض ، اثبات المشاركة ، إذ يستلزم ذلك الرجوع الى عقد المشاركة والاستعانة بالوثائق والسجلات القانونية والمستندات ، ومن ثم تحديد وعاء ضريبة الدخل على المشاركات غير أن من أهم الوثائق المعتمدة هي شهادة تأسيس المشاركة والمصادق عليها من الجهات المختصة وللسلطة المالية أثبات صورية المشاركة بإدلة الاثبات كافة ولو بالقرائن<sup>(4)</sup>

اما بخصوص الفقرة الخامسة من المادة الأولى والتي جاء فيها : (( الشخص المعنوي كل أداة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف انواعها والشركات المعروفة في الفقرة السادسة من هذه المادة))<sup>(5)</sup>، وبالرجوع الى قانون ضريبة الدخل لانجد ما يسعفنا في بيان ماهية الجمعية الواجب فرض الضريبة عليها، وبالرجوع الى قانون الجمعيات نجد مايسعفنا، إذ ان

(1)- الفقرة (السادسة ) من المادة (الأولى ) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 .

(2)- الفقرة(ثالثاً) من المادة(التسعين من قانون رعاية القاصرين رقم (78) لسنة 1980 .

(3)- المادة(181) من القانون ذاته اعلاه.

(4)- المادة(103) من قانون الاثبات رقم (107) لسنة 1979 .

(5)- الفقرة (الخامسة) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 .

الجمعية هي كل جماعة ذات تنظيم مستمر المدة معينة أو غير معينة ، تتألف من أشخاص طبيعيين لا يقل عددهم عن عشرة أو من أشخاص اعتبارية لغرض غير تحقيق الربح ، فالجمعية قد تكون خيرية أو دينية أو رياضية أو علمية أو اجتماعية أو سياسية أو مهنية أو ثقافية .  
حري بالاشارة أن المشرع العراقي لم يتطرق إلى مفهوم الشركة في قانون ضريبة الدخل ، فكان لزاماً الرجوع الى قانون الشركات الذي عرفها بالآتي:- الشركة (( عقد يلتزم به شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال أو من عمل لاقتسام ماينشأ عنه من ربح أو خسارة))<sup>(1)</sup>.

وبهذا فقد أجاز المشرع تكوين شركة من شخص طبيعي واحد أسماها المشروع الفردي<sup>(2)</sup>، وعليه فإن الكتابة تعد شرطاً لأنعقاد عقد الشركة وليس مجرد شرط لأثباته .  
وبخصوص الفقرة(الثالثة) من المادة (الثالثة من قانون ضريبة الدخل ، فأنا نرى بوجود إحالة ضمنية للقواعد العامة في قانون الاثبات ، إذ جاء فيها: (( إذا أنقطع مصدر الدخل خلال السنة التقديرية فللسلطة المالية إجراء التقدير وفرض الضريبة وجبايتها خلال نفس السنة وقيدها أيراداً نهائياً لنفس السنة 000))<sup>(3)</sup>.

وبهذا لم يبين المشرع العراقي الحكم في حالة عدم الإبلاغ عن أنقطاع مصدر الدخل فهل هذا فراغ تشريعي وجب تداركه؟ أم أن هذا دليل على ذاتية القانون الضرائبي دون القول بأستقلاليتته.

(1)- الفقرة(أولاً) من المادة (الرابعة) من قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 0

(2)- الفقرة (الرابعة) من المادة (السادسة) من قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 0

(3)- الفقرة (الثالثة) من المادة (الثالثة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 0

عموماً فأنا نرى أن الحكم في حالة عدم الإبلاغ من قبل المكلف بأنقطاع دخله يُعد قرينة على استمرار نشاطه<sup>(1)</sup>، إلا أنها قرينة قابلة لإثبات العكس إذ يستطيع المكلف إثبات العكس بشتى طرق الإثبات<sup>(2)</sup>، ومن بينها البيئة الشخصية..

وجدير بالذكر أن حالات الانقطاع المتمثلة بالتصفية وتغير الصفة (التغيير في الشكل القانوني) والوفاء، تستلزم الرجوع الى قانون الشركات والذي يبين الكيفية التي تصفى بها الشركة باعتبارها قراراً تتخذه الهيئة العامة للشركة أو عند تحقق سبب من الاسباب المنصوص عليها قانوناً<sup>(3)</sup>، وبهذا فإن الشركة تحتفظ بشخصيتها المعنوية مدة التصفية<sup>(4)</sup>، وتفقدتها من تاريخ صدور قرار شطب اسمها<sup>(5)</sup>، وعليه فإن قانون الشركات قد فصل بالقول كل مايتعلق بأنقطاع الدخل وتوقف الشركة عن العمل،

أما عن موقف المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل من الجهات المختصة بالطعون الضريبية ، فإنه بموجب المادة الخامسة والخمسون منع المحاكم العادية من نظر الطعون في قرارات تقدير الدخل وفرض الضريبة<sup>(6)</sup>.

وبهذا فإن انشاء جهات مختصة بنظر منازعات الضرائب (لجان الاستئناف) (هيئة التمييز) رأينا أن لجان الاستئناف وهيئة التمييز تطبق قانون المرافعات المدنية والذي جاء فيه: ((يكون هذا القانون هو المرجع لكافة قوانين المرافعات والاجراءات اذا لم يكن فيها نص يتعارض معه صراحة))<sup>(7)</sup>.

(1) - الفقرة (الثانية) من المادة(99) من قانون الاثبات رقم(107) لسنة 1979 ، أذ جاء فيها: (( الاصل بقاء ماكان على ماكان، والاصل في الصفات العارض العدم)).

(2) - الفقرة(ثالثاً) من المادة(99) من قانون الاثبات رقم(107) لسنة 1979 ،والتي جاء فيها(( مايبثت بزمان يحكم ببقائه مالم يوجد دليل على خلافه)).

(3) - البند(1) من الفقرة (اولاً) من المادة(158) من قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 .

(4) - الفقرة(اولاً) من المادة (164) من القانون ذاته اعلاه .

(5) - الفقرة(ثانياً) من المادة(177) من القانون ذاته اعلاه .

(6) - المادة(الخامسة والخمسون) من قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982 .

(7) - المادة(الأولى) من قانون المرافعات المدنية رقم(83) لسنة 1969 .



وبهذا يمكن ان يحال لقانون المرافعات المدنية كل مايتعلق بأجراءات الطعن في قانون ضريبة الدخل.

أما بشأن التقدير كطريقة متبعة في تقدير الدخل، فلم نجد في قانون ضريبة الدخل مايفصل القول من كون الاقرار حجة وماهو الحكم، أو هل يجوز الرجوع عنه، كل ذلك قد فُصل فيه القول في قانون الاثبات رقم(107) لسنة 1979 ،والذي جاء فيه: (( الأقرار حجة قاطعة وقاصرة على المقر))<sup>(1)</sup>،

كما أن على المكلف الالتزام بأقراره، إذ جاء في القانون: (( يلتزم المقر بأقراره إلا إذا كذب بحكم))<sup>(2)</sup>، ولايصح له الرجوع إذ جاء في القانون: (( لايصح الرجوع عن الاقرار))<sup>(3)</sup>، هذا ويجوز للمكلف التحلل من الاقرار والطعن فيه حالة تقديم الاقرار من قبل الولي أو الوصي أو القيم، إذ جاء في القانون: (( يشترط في المقر أن يتمتع بالاهلية الكاملة، فلا يصح إقرار الصغير أو المجنون والمعتهوه ، ولايصح على هؤلاء أقرار أوليائهم أو أوصيائهم أو القيم عليهم))<sup>(4)</sup>، فضلاً عن حالة الاقرار المكذب بظاهر الحال فقد جاء في القانون: (( يشترط في الإقرار ان لا يكذبه ظاهر الحال))<sup>(5)</sup> والإقرار المكذب بحكم<sup>(6)</sup>، كما لو صدر قرار حكم بالإفلاس على المكلف الذي قدم إقراراً تضمن وجود ارباح غير واقعية بعد صدور حكم الافلاس.

وانسجماً مع هذا العرض يقتضي الرجوع الى قانون الاثبات فيما يتعلق بالإقرار، هذا ما يتعلق

بالاحالة في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 .

- (1)- المادة(67) من قانون الاثبات رقم(107) لسنة 1979 .
- (2)- الفقرة (ثانياً ) من المادة (68) من القانون ذاته اعلاه.
- (3)- الفقرة (ثانياً) من المادة(68) من القانون ذاته اعلاه .
- (4)- الفقرة(اولاً) من المادة(60) من القانون ذاته اعلاه .
- (5)- الفقرة(اولاً) من المادة(64) من القانون ذاته اعلاه .
- (6)- الفقرة(اولاً) من المادة(68) من القانون ذاته اعلاه .

أما فيما يتعلق بالإحالة في قانون ضريبة العقار رقم(162) لسنة 1959 فيسري عليها مايسري في قانون ضريبة الدخل فيما يتعلق بالإحالة موضوع البحث مع الإشارة الى ضرورة الرجوع الى قانون ايجار العقار عند تقدير الدخل العقاري على العقارات المؤجرة.

وعند الرجوع الى المادة(23) من قانون ضريبة العقار نلبي بوضوح الاحالة الى قانون جباية الدين الحكومي، وهذا ما أشار اليه نص المادة(47) من قانون ضريبة الدخل ايضاً<sup>(1)</sup>. وبهذا فأن قانون تحصيل الديون المستحقة للحكومة رقم(56) لسنة 1977 المعدل<sup>(2)</sup>، هو الذي يطبق في جباية الضريبة إذ تعتبر الضريبة ديناً على صاحب الأملاك العقارية بضمان الملك العقاري، إذ انها تعتبر ديناً ممتازاً على عقارات المكلف.

أما فيما يتعلق بقانون العرصات رقم(26) لسنة 1962، فقد ألفتنا أن هذا القانون قد أحال الى قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 في كل مايتعلق بتقدير قيمة العرصة أو جباية الضريبة والاعتراض والتدقيق ومدته القانونية وجميع الأمور الاخرى المتعلقة بتطبيق احكام هذا القانون مالم ينص فيه على خلاف ذلك<sup>(3)</sup>.

(1)- المادة(السابعة والاربعون) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1983 وينفس المعنى جاءت المادة(الثالثة والعشرون) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 .

(2)- قانون تحصيل الديون المستحقة للحكومة رقم (56) لسنة 1977 .

(3)- المادة(السابعة) من قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 .

## الخاتمة

جاء في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1983 : (( توضع أنظمة تتناول الأمور الآتية:

(( ... 3- كل ما يقتضيه تنفيذ احكام هذا القانون))<sup>(1)</sup>،

وجاء فيه ايضاً: (( للوزير أو من يخوله أن يصدر بيانات أو تعليمات لتطبيق أحكام هذا القانون

تتناول الأمور التالية: (( ... 5- النقاط الاخرى التي ترى السلطة المالية ضرورة لإيضاحها))<sup>(2)</sup>،

ومن هذا العرض يتضح بجلاء أن القانون الضريبي المعني والوزير المختص حصراً أن يضع كل ما يتعلق بتطبيق هذا القانون ، وعلى هذا الاساس يمكن أن يثار السؤال الآتي:-

هل يفهم من هذا النص بعدم وجود إحالة وأن ما قيل بصدد ما ذكرنا ليس إلا جزءاً مما جاء في هذه المواد اعلاه؟

وقبل الإجابة على هذا السؤال نورد البيان الآتي:-

أن القانون الضريبي هو الذي يحدد الاشخاص الخاضعين للضريبة وهو من يحدد الدخل الواجب إخضاعه وهو من يحدد شروط سريان الضريبة، وسعرها، والكيفية التي يُحدد بها وعاء الضريبة، وقواعد تحصيل دين الضريبة، وهو من يحدد أصول الاعفاء منها، أو الجزاء على مخالفتها ومن هذا التحليل يتكشف لنا بجلاء أن المشرع يُهيم على الضريبة في مفاصلها كافة فينظمها في تضاعيف القانون،

وعلى هذا الاساس فإن النص التشريعي يعد مخالفاً للدستور أن أتاح للسلطة التنفيذية صلاحية فرض أو أعفاء من الضريبة،

وللإجابة على هذا السؤال يمكن القول أنه لا إحالة في القانون الضريبي مادام هذا الاخير هو المعني بكل مفاصله.

(1)- الفقرة (الثالثة) من المادة (الستون) من قانون ضريبة الدخل رقم 133 لسنة 1982 .

(2)- الفقرة(الخامسة) من المادة( الحادية والستون) من القانون ذاته اعلاه .

ولكن رب من يرد على هذا الطرح ويقول بوجود الإحالة على أساس أن القانون الضريبي يُحيل الى قانون آخر يوازيه قوة وبالتالي لا خروج عن النطاق القانوني لمبدأ القانونية الذي يتوسم به القانون الضريبي، إلا أن هذا الطرح يمكن أن يرد عليه بالعرض الآتي:-

أن تفسير القانون الضريبي يجب أن يخضع لضوابط لا يمكن الحياد عنها فيجب تحديد محتوى المفاهيم المستخدمة في القانون الضريبي، وفي حالة عدم انضباط الصياغة التشريعية أستلزم ذلك البحث عن ارادة المشرع ، ولهذا يجب أن يستقصى التناغم بين مختلف فروع القانون.

لذا فإنه لا يجوز - حال وضوح النص الضريبي غرض البصر عن وضوحه ومن ثم تأويله بحجة البحث عن حكمة التشريع ودواعيه، وبهذا فأ، صفوة القول تتجسد بوجود الإحالة في قانون ضريبة الدخل وفي قانون ضريبة العقار وقانون ضريبة العرصات ، ولا جدال في ذلك ولا مساس بقانون الضريبة إذا أن الإحالة تكون في قانون يوازي القانون الضريبي قوة، وما هذا الا دليل قاطع على - ذاتية القانون الضريبي - دون استقلاليته.

## المصادر

## الكتب القانونية

- 1- محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح ، دار الرسالة ، الكويت، 1983
- 2- د.أحمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار ، اصول التشريع الضريبي المصري، ط1، مصر، دار المعارف، 1959 .
- 3- د.يونس أحمد البطريق، النظرية الضريبية، الدار الجامعية، 1987 .
- 4- عادل أحمد حشيش ، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعية العربية، 1988 .
- 5- د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر، 1998 .
- 6- نوح محمد عبد الرحيم، المحاسب الضريبي، ط1، بيروت، مطابع دار الكتب، 1971 .
- 7- د.ماهر صالح علاوي، القرار الإداري، دار الحكم للطباعة والنشر، 1919، ص 19 .
- 8- د.سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، ط2، دار الفكر العربي، 1961 .
- 9- د.عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، مصادر الالتزام ، ج1، ط2/ القاهرة ،دار النهضة ، 1964 .
- 10- د.حسن محمد الهداوي، ود. غالب علي الداوودي، القانون الدولي الخاص، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ج2، 1988 .
- 11- محمد عساف، ادارة المنشآت المالية، ط1، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1976 .
- 12- د. محسن شفيق، القانون التجاري المصري، الافلاس ، ج2، ط1، مطبعة دار الثقافة، 1951/ ص 603 .

- 13-د.عزيز العكيلي، الوجيز في شرح قانون التجارة الجديد، احكام الافلاس، ط1،بغداد ، مطبعة دار السلام، 1973 .
- 14-د.عبد الرزاق السنهوري،الوسيط في شرح القانون المدني، العقود الواردة على العمل، القاهرة، دار النهضة، 1964 .

### القوانين

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982.
- 2- قانون المرافعات المدينة رقم (83) لسنة(1969) .
- 3- القانون المؤقت لأسواق الاوراق المالية والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد 3983 .
- 4- نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 .
- 5- القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 .
- 6- قانون رعاية القاصرين رقم(78) لسنة 1980 .
- 7- قانون الاثبات رقم (107) لسنة 1979 .
- 8- قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 .
- 9- قانون تحصيل الديون المستحقة للحكومة رقم (56) لسنة 1977 .
- 10-قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 .

### الدساتير

- 1- الدستور المصري لعام 1971 0
- 2- دستور جمهورية العراق لعام 1970 0
- 3-دستور جمهورية العراق لعام 2005 النافذ 0

## الرسائل والاطاريح

- 1- باسم عبد الزمان الربيعي، نظرية البنين القانوني للنص العقابي، اطروحة دكتوراة ، كلية القانون ، جامعة بغداد، 2000 .
- 2- هدى سالم الاطرقجي: التكليف القانوني للجرائم في قانون العقوبات العراقي، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراة ، كلية القانون ،جامعة الموصل، 2000 .
- 3- محمد علوم محمد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبة المقارنة، إطروحة دكتوراة، جامعة النهرين ، كلية الحقوق/ 2002 .
- 4- هاشم الصباغ، بحث طبيعة وهيكل سوق الاوراق المالية ، الاستثمارات المالية في سوق الاوراق المالية مع اشارة لسوق بغداد للأوراق المالية ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، 1991 .

## البحوث المنشورة

- 1- الاستاذ الدكتور، أحمد الدخيل ، المطابقة في القانون الضريبي، بحث منشور في مجلة كلية القانون-جامعة تكريت، العدد 54، السنة الخامسة 0

## الملخص

تعد التشريعات الضريبية من اهم القوانين المنتظمة لحقوق الافراد والدولة معا" ، ذلك ان هذه التشريعات ترتبط أياً ارتباطاً بحقوق الانسان وبذلك كان لزاماً ان تكون هذه القوانين على مستوى عالٍ من الرصانة والوضوح والدقة وهذه الميزات التي تخلو من الغموض والابهام يستلزم ان تكون وبدن وميزة وصفة التشريعات القانونية ومن بينها واهما التشريعات الضريبية ولأجل ذلك كله كانت دراستنا هذه دافعا" لواقعي التشريعات الضريبية ان ينماز هذا القانون بقدر اعلى من الاهمية اذ يجب ان يكون تنظيمه واضح المعالم ذو شفافية في كل معانيه لا غموض و لا إسهاب وعند متابعتنا الحثيثة للتشريع الضريبي العراقي الفينا ان هذا القانون غير منظم في تضاعيف تشريع واحد بل هناك تنظيم يحدد معالم القانون الضريبي في تشريعات أخرى ومن وراء ذلك استنتجنا مسألة مهمة جدا" حول القانون المالي وهي مسألة الذاتية والاستقلالية والتي ثار بشأنها جدل فقهي عنيف بين اوساط الفقه وهي مسألة هل ان التشريع الضريبي (القانون المالي) مستقل عن بعثية القوانين ام ان هذا القانون ينماز بذاتية خاصة لامثيل لها بين القوانين الاخرى ، وكانت خلاصة بحثنا ان القانون المالي - التشريع الضريبي - هو قانون ذو ذاتية خاصة ولايمكن قطعا" القول باستقلاليته وهذا الامر يجب ان يكون واضحا" لجميع المختصين الباحثين والمهتمين بالتشريع الضريبي حقوقا" وعند اهل القانون بشكل عام .



## Abstract

The tax legislation of the most important regular laws of the rights of individuals and the state together, "so that this legislation related to whatever link human rights and thus had to be" that these laws be at a high level of sobriety and clarity, accuracy, and these features are devoid of ambiguity and opacity requires to be the hull and feature recipe legislation, including delusional tax legislation and for all that they study this motive, "the authors of the tax legislation of special law as far as the highest significance as it should be organized and clearly defined with transparency in all its meaning is not ambiguous and does not verbiage and when we follow the tireless tax legislation Iraqi we found this unstructured law in Tdaiv single piece of legislation, but there organization located in other legislation landmarks tax law is behind this, we concluded a very important issue "about the financial law, a matter of self and independence that revenge upon jurisprudential debate fierce between the circles Fiqh a question of whether the tax legislation (financial Law) is independent of the Baathist laws or is this law Incas the autonomy of private unmatched among other laws, and the summary of our research that the financial law - tax legislation - is a self-law private and can not be definitely "say its independence and this must be clear" for all specialists researchers and those interested in the tax legislation rights "and the folks at the law in general.