



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة النهرين
كلية الحقوق

الضرائب ذات القالب الحر

(دراسة مقارنة)

رسالة تقدم بها

أيفان عزيز عليوي

إلى

مجلس كلية الحقوق / جامعة النهرين وهي جزء من

متطلبات نيل درجة الماجستير في القانون

بإشراف

الأستاذ الدكتور

احمد خلف حسين الدخيل

أستاذ المالية العامة والتشريع المالي

م ٢٠١٤

هـ ١٤٣٥

Nahrain University

College of Law



Taxes with Free Template

(Comparative study)

Message presented by

Ivan Aziz Oleiwi

To

The Council of the Faculty of Rights / University of Mesopotamia,
which is part

of

Requirements Master's degree in law

Under the supervision of

Professor

Dr. Ahmed Khalaf Hussein AL-Dikhiyyil

Professor of public finance and financial legislation

2014 A.D

1435 A.H

إقرار المشرف

اشهد بأن إعداد هذه الرسالة الموسومة بـ الضرائب ذات القالب الحر (دراسة مقارنة) جرى بأشرافي في كلية الحقوق جامعة النهدين، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في القانون.

التوقيع:

الأستاذ المشرف:

التاريخ: / / ٢٠١٣م

إقرار المقوم اللغوي

اشهد بأن هذه الرسالة الموسومة بـ الضرائب ذات القالب الحر (دراسة مقارنة) تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية، وبذلك أصبحت الرسالة مؤهلة للمناقشة قدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.

التوقيع:

المقوم اللغوي:

التاريخ: / / ٢٠١٣م

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناء على التوصيات المقدمة من قبل المشرف والمقوم اللغوي ارشح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

د.
التاريخ: / / ٢٠١٣م

إقرار لجنة المناقشة

نشهد أننا أعضاء لجنة المناقشة قد اطلعنا على الرسالة الموسومة بـ الضرائب ذات القالب الحر (دراسة مقارنة) وناقشنا الطالب ايفان في محتوياتها وكل ما له صلة بها ونرى أنها جديرة لنيل درجة الماجستير في القانون.

التوقيع:

عضو اللجنة:

التاريخ: / / ٢٠١٣م

التوقيع:

عضو اللجنة:

التاريخ: / / ٢٠١٣م

التوقيع:

عضو اللجنة:

التاريخ: / / ٢٠١٣م

التوقيع:

عضو اللجنة:

التاريخ: / / ٢٠١٣م

صدقت الرسالة من قبل مجلس كلية الحقوق – جامعة النهريين في جلسته المنعقدة بتاريخ / / ٢٠١٣م.

د. عدنان عاجل عبيد

عميد كلية الحقوق – جامعة النهريين

/ / ٢٠١٣م

إلى سيد السادات ونور الكائنات ... إمام المهدي ونبي الرحمة
والى أهل بيته الأطهار ... كصوفى كتاب الله وأعلام دينه
والى صحبه الميامين الأخيار

إلى التي زرعتني في الحياة بذرة
وسقنتني من دما قطرة بعد قطرة
إلى من إيمانها قوس وصبرها عون
إلى اعز الناس إلى قلبي وروحي
والدي

إلى الذي أمطر جبينه رحيقاً استمد منه قوتي
إلى الذي أنار دربي بالأمل إلى مثلي الأعلى
والدي

إلى كل الأيدي التي ساندتني لكي أصل إلى ما أنا عليه
إلى كل قلب خفق حباً ووفاءً لي

أهدي ثمرة جهدي

الباحث

شكر وتقدير

(ربّ أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت عليّ وعلى والديّ وان اعمل صالحاً ترضاه)

الحمد لله رب العالمين حمدا يليق بعظيم سلطانه وجلال وجهه الكريم ومن نعمه التي لا تحصى عونه تعالى وتوفيقه لي في إعداد هذه الأطروحة التي زادتني فخرا واعتزازا أن تكون تحت إشراف أستاذي الجليل الدكتور احمد خلف حسين الدخيل الذي تفضل مشكورا بالموافقة على الإشراف على إعدادها ولقد كان لأرائه السديدة وسعة صدره اثر واضح في إثراء هذه الدراسة وإعدادها لتبصر النور بشكلها الحالي فأنتني اقدر إجلالا وإكبارا شخصه الكريم للجهود العلمية الثمينة التي بذلها فجزاه الله عن ذلك خير الجزاء.

كما أتقدم بخالص شكري وتقديري إلى جميع أساتذتي الأفاضل في كلية الحقوق بجامعة النهريين واطح بالذكر منهم (د.عدنان عاجل عبيد) وزملائي الأعرأ لما بذلوه من جهد مخلص في تشجيعي على الدراسة والبحث والاستمرار فيها.

وأخيرا لا يسعني إلا أن أتقدم بفائق الشكر والتقدير وعظيم الاحترام إلى الأخلاق الطيبة وروح المساعدة التي لمستها لدى الإخوة والأخوات موظفي مكتبة كلية الحقوق جامعة النهريين والمكتبة المركزية في جامعة بغداد والجامعة المستنصرية.

وأتمنى للجميع الموفقية والنجاح والرفعة لما فيه خدمة لعراقنا العظيم المعطاء.

الباحث

الخاتمة

بعد أن انتهينا من موضوعنا واستعراض الخطوط العريضة لتطبيقه في التشريع الضريبي توصلنا إلى عدد من الاستنتاجات والتوصيات والتي يمكن اجمالها وفق الترتيب الآتي:

أولاً: الاستنتاجات.

يمكن أجمال أهم ما توصلنا اليه من استنتاجات بالآتي:

١. لم تورد التشريعات الضريبية المقارنة عموماً والعراقية منها خصوصاً أي نص لبيان مفهوم (الضرائب ذات القالب الحر) كما لم يتطرق احداً من الفقه الضريبي الا القلة منهم الى تعريفها الا اننا عرفنا هذا النوع من الضرائب بأنها الضرائب التي يأبى فيها المشرع تحديد عنصر الفرض في القاعدة الضريبية بشكل دقيق تفصيلي انما يترك امر بيانه لجهة اخرى غير السلطة المختصة بتشريع القانون.
٢. تتسم الضرائب ذات القالب الحر بخصائص لا تختلف عن خصائص الضرائب الاخرى ذات القالب المحدد او المقيد من حيث ركنها المادي المتمثل بالواقعة المنشئة للضريبة او المعفية منها او المسببة لجبايتها وركن شرعي يتجسد في ان عملية الفرض او الاعفاء او الجباية لا يكون الا على شكل قانون صادر من الهيئة المختصة باصداره بمقتضى الدستور بيد ان لها من جانب اخر خصائص اخرى تميزها من غيرها من الضرائب.
٣. ان الضرائب ذات القالب الحر يمكن ان تمثل انتهاكا او خرقاً لمبدأ قانونية الضريبة ويمكن ان لا تشكل انتهاكاً لان الاحالة الى جهة اخرى غير السلطة التشريعية او التفويض الى السلطة التنفيذية بتحديد بعض عناصر الضريبة لا يكون الا بمقتضى الاحكام الدستورية والقانونية والا شكل ذلك خرقاً وانتهاكاً صريحاً لاحكام الدستور والقانون.
٤. ان المشرع الضريبي كثيراً ما يستعين باسلوب الصياغة المرنة للنصوص الضريبية والابتعاد عن الجمود مما يتيح للادارة الضريبية نوعاً من السلطة التقديرية تمكنها من وضع الامور في مسارها الصحيح واكتساب ثقة جمهور المكلفين والحفاظ على موارد الخزينة العامة من الضياع والهدر فضلاً عن منحه السلطة التنفيذية سلطات تضيق وتتسع تبعاً لظروف الثقة المتبادلة بين السلطتين وسيطرة السلطة التنفيذية على نظيرتها التشريعية وتتضح هذه الحالة في البلدان التي تميل فيها كفة الميزان لصالح السلطة التنفيذية وكل هذا

ينصب في سعيه الحثيث نحو تحقيق العدالة الضريبية عن طريق التفريد الضريبي الى الحد من عمومية القاعدة الضريبية بالشكل الذي يسمح بالوصول بهذه القاعدة الى تلبية جميع ظروف المكلف لتحقيق المساواة الحقيقية لا القانونية.

٥. لعب القضاء دوراً مهماً وحيوياً في استنباط العديد من الاحكام والمبادئ العامة للتشريع الضريبي التي كانت الاساس في استقلال او ذاتية القانون الضريبي وانفصاله عن القانون الدستوري والقانون الاداري الذي كان مرتبطاً بهما وهذا ما دفع بدوره العديد من التشريعات الضريبية بأن تأخذ ببعض اشكال وصور الضرائب ذات القالب الحر من خلال قيام المشرع الضريبي بالاحالة الى بعض احكام القضاء لاكمال عنصر الفرض في القاعدة الضريبية.

٦. تباينت التشريعات الضريبية المقارنة من حيث اعتمادها لهذا النوع من الضرائب من عدمه ففي الوقت اجاز فيه المشرع الدستوري الفرنسي وبتأكيد من الفقه والقضاء الدستوري هناك دستورية الاخذ بالضرائب ذات القالب الحر في شؤون الاعفاء من الضرائب وبعض اوجه فرض الضريبة وجبايتها وأكدته المشرع الدستوري المصري والاردني في ذلك لم يأخذ المشرع الدستوري الامريكي والتشريعات الضريبية الامريكية بالضرائب ذات القالب الحر الا في حالات محددة تتعلق بشؤون الاعفاء من الضريبة.

٧. لم يتطرق المشرع الدستوري العراقي في دستور ٢٠٠٥ الى حالة التفويض التشريعي وهذا ان دل على شيء انما يدل على مدى تمسكه بمبدأ القانونية وهذا ما انعكس بدوره على اعتماد الضرائب ذات القالب الحر الا ان التشريعات الضريبية العراقية جاءت زاخرة بالامثلة على مثل هذا النوع من الضرائب.

ثانياً: التوصيات.

توصلنا في ختام هذه الدراسة الى عدد من التوصيات التي نأمل من المشرع العراقي الاخذ بها وهي:

١. نوصي المشرع الدستوري العراقي بالتخفيف من مبدأ القانونية من خلال النص على تفويض السلطة التنفيذية بعض الصلاحيات التشريعية ضمن اطار مقيد ولأوقات محددة كونه لا يشكل خرقاً او انتهاكاً لمبدأ الفصل بين السلطات الامر الذي يتيح الاخذ بالضرائب ذات القالب الحر لان بقاء الحال على ما هو عليه يعتبر انتهاكاً لاحكام الدستور الامر الذي تثار بشأنه الرقابة على دستورية القوانين.

٢. أن عدم تطرق دستور ٢٠٠٥ لنص خاص يبيح بمقتضاه للسلطة التنفيذية صلاحية اصدار لوائح تفويضية يعد نقصاً تشريعياً ينبغي تداركه لانه قد يبلى البلد بكارثة طبيعية كانت ام بفعل الانسان كحالة الحرب مثلاً يتطلب الامر استصدار تشريع خاص لمعالجة الموقف ويحدث ان يكون هناك صعوبة في احقاق النصاب القانوني لاستصدار تشريع معين خاص بمعالجة هذا الموقف المتازم وانقاذ البلد من الوضع الراهن هذا من ناحية ومن ناحية ثانية ان السلطة التنفيذية وبحكم نشاطها مع الجمهور ومعرفتها بدقائق الامور تكون اقرب من السلطة التشريعية في معالجة مثل هذه الحالات لذا فان منحها صلاحية اصدار لوائح تفويضية يمكن ان يساهم بصورة اكثر فعالية مما لو قامت السلطة التشريعية باصدار قانون يعالج هذه الحالة.

٣. نوصي بالمشروع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ زيادة السلطة التقديرية التي منحها القانون للوزير أو للإدارة المالية فيما يتعلق بتحديد حالات الإعفاء المقررة لأسباب اجتماعية واقتصادية كون السلطة التنفيذية تكون اقرب الى الشعب منه الى البرلمان نتيجة لتماسها المباشر والمتكرر يومياً معهم ومن ناحية أخرى أن التغييرات التي تصيب المجتمع كالارتفاع في مستوى الأسعار وارتفاع معدلات البطالة كلها تتطلب إجراءات سريعة لمواجهة مثل تلك الأمور خاصة إذا ما علمنا أن الإجراءات المعتمدة في التشريع تمتاز بكونها إجراءات معقدة وطويلة بعض الشيء لذا فان إعطاء الإدارة المالية صلاحية تحديد حالات الإعفاء المقررة لأسباب اجتماعية واقتصادية وحتى الدينية على أن يكون ضمن الإطار القانوني العام أمر لا غبار عليه أما بخصوص حالات الإعفاء الخاصة لأسباب سياسية أو دولية فهذه ينبغي ان تبقى بعيدة عن السلطة التقديرية للإدارة كونها تتعلق بالسياسة العامة للدولة لذا ينبغي ان تخضع لرقابة ممثلي الشعب ضمن السلطة التشريعية داخل قبة البرلمان.

الفصل الاول

التعريف بالضرائب ذات القالب الحر

بغية تسليط الضوء على هذا الموضوع سنحاول بحثه في ثلاث نقاط نكرس الأولى لبيان ماهية الضرائب ذات القالب الحر اما الثانية فنخصصها لبيان خصائص الضرائب ذات القالب الحر في حين نعرض في الثالثة لأهم مظاهر التمييز ما بين الضرائب ذات القالب الحر وما يختلط بها من مصطلحات وسنكرس مبحثاً مستقلاً لكل نقطة من النقاط الثلاث وعلى النحو الآتي:

المبحث الأول

ماهية الضرائب ذات القالب الحر

ان الوصول الى الفهم الشامل لمعنى اصطلاح معين لا يتحقق الا من خلال التعرف على معناه اللغوي والاصطلاحي معاً لذا سنتناول هذا الموضوع في مطلبين نكرس الأول لبيان مفهوم الضرائب ذات القالب الحر لغة في حين نعرض في الثاني للضرائب ذات القالب الحر اصطلاحاً.

المطلب الأول

مفهوم الضرائب ذات القالب الحر لغة

للوصل الى بيان المعنى اللغوي الصحيح للضريبة ذات القالب الحر لا بد من بيان المعنى اللغوي لكل كلمة وردت في المصطلح اعلاه.

فالضريبة هي صفة على وزن فعيلة من الاسم ضريبة المشتق من الفعل ضرب الذي يعني الفرض والاجبار^(١) والضريبة من ضرب يضرب ضرباً^(٢) وضرب في الارض يضرب (ضرباً)

(١) ينظر محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي : مختلر الصحاح ، ج ١ ، بيروت ، ١٤١٥ هـ ، ص ٣٦٨ وما بعدها.

(٢) ينظر محمد مكرم بن منظور الافريقي المصري : لسان العرب ، ط ١ ، ج ١ ، بلا مكان طبع ، بيروت بلا سنة طبع ، ص ٥٤٩.

ومضرباً بفتح الراء اي سار لا بتغاء الرزق^(١) ومضرب السيف المكان الذي يضرب به منه ويقال للصنف من الشيء الضرب كأنه ضرب على مثال ما سواه من ذلك الشيء والضريبة ما يضرب على الانسان من جزية وغيرها والقياس واحد كأنه قد ضرب به ضرباً^(٢).

اما القالب فهو بفتح اللام الخف وغيره ومنهم من يكسرها والقالب بكسرها البسر الاحمر و (ابو قلابة) من التابعين^(٣) والقالب الشيء الذي تفرغ فيه الجوار ليكون مثلاً لما يصاغ منها وكذلك قالب الخف ونحوه^(٤).

والحر هو الخالص من الشوائب والحر ضد البرد والحرارة ضد البرودة والحررة ارض ذات حجارة سوداء نخرة كأنها احرقت بالنار والجمع (الحرار) بالكسر و (الحررات) و (حرون) ايضاً جمعوه بالواو والنون كما قالوا (ارضون) و (احرون) كأنه جمع احرة و (الحران) العطشان والانثى (حرى) كعطشى و (الحر) ضد العبد و (الحررة) الكريمة يقال ناقة (حررة) و (الحررة) ضد الأمة ويقال طين حر اي لا رمل فيه ورملة حررة اي لا طين فيها والجمع حرائر^(٥) كما قد يقال فرس حر اي عتيق الاصل والخالص من الرق وقد تأتي بمعنى الجزر الظاهر على الوجه يقال للطم حر وجهه ومن القول او الفعل قال هذا من حر الكلام وما هو منك بحر بحسن ولا جميل^(٦) ومنطقة حررة تتداول فيها البائع من دون قيود كمركية ونظام حر لا تخضع فيه الحرية الاقتصادية لقيود ورأي حر يكره الخضوع ويأبى ان يكون تابعاً لأخر^(٧).

ومن هنا فالضرائب ذات القالب الحر وحسب المعنى اللغوي لها تعرف بأنها الفرائض المالية غير المحددة ابتداءً.

(١) ينظر محمد بن ابي بكر بن عبد لقادر الرازي : مختار الصحاح ، دار الرسالة ، الكويت ، ١٤٠٣ هـ / ١٩٨٣ م ، ص ٣٧٨-٣٧٩.

(٢) ينظر ابي الحسن احمد بن فار بن زكريا الرازي : معجم مقاييس اللغة ، المجلد ٢ ، دار الكتب العالمية ، بيروت ، ١٩٩٩ ، ص ٦٦.

(٣) ينظر احمد بن محمد بن علي المغربي الفيومي : المصباح المنير ، ج ١ ، بيروت ، بلا سنة طبع ، ص ٥١٢.

(٤) ينظر العلامة ابن منظور : لسان العرب ، المجلد ٧ ، دار الحديث ، القاهرة ، ٢٠٠٣ ، ص ٤٦٥ وما بعدها.

(٥) ينظر محمد بن ابي بكر بن عبد لقادر الرازي ، مختار الصحاح ، مصدر سابق ، ص ١٢٩.

(٦) ينظر ابراهيم مصطفى وفارس احمد الزيات : المعجم الوسيط ، ج ١ ، المكتبة الاسلامية للطبع والنشر ، بلا مكان طبع ، بلا سنة طبع ، ص ٧٥٣.

(٧) ينظر العلامة ابن منظور ، مصدر سابق ، ص ٣٧١٥.

المطلب الثاني

مفهوم الضرائب ذات القالب الحر اصطلاحاً

لم تورد التشريعات الضريبية المقارنة^(١) عموماً والعراقية منها خصوصاً^(٢) أي نص لبيان المراد بتلك الضريبة ولا يعد هذا نقصاً في تلكم التشريعات ينبغي على المشرع تلافيه ذلك لان بيان المراد بمثل تلكم المصطلحات يدخل ضمن أعمال الفقه المالي والضريبي.

كما لم يورد الفقه الضريبي^(٣) أي تعريف لبيان مفهوم (الضرائب ذات القالب الحر) وإزاء هذا الموقف ينبغي علينا التوجه صوب الفقه الجنائي لبيان وجهة نظره بخصوص (الجرائم ذات القالب الحر) ومدى إمكانية انطباق أحكامها على الموضوع الذي نحن بصدده نظراً لاشتراك كلا القانونين بمبدأ الشرعية ومبدأ القانونية.

ذهب معظم الفقه الجنائي^(٤) إلى تعريف (الجريمة ذات القالب الحر) بأنها (الجريمة التي يتعذر على المشرع الجنائي من خلالها الإحاطة بالوصف الدقيق للفعل الانمذجي لسبب يرجع إلى طبيعة الفعل نفسه) في حين عرفها البعض الأخر من الفقه بأنها (الجرائم التي لا يتوقف تحققها على مجرد ارتكاب السلوك الإجرامي إنما لا بد من تحقق نتيجة إجرامية يتوقف قيام السلوك فيها على حدوث نتيجته إجرامية التي تحدث أثراً في العالم الخارجي)^(٥).

فمن خلال التعاريف الواردة في اعلاه يتبين لنا ان المشرع قد يعتمد في بعض الاحيان الى أحوال القاعدة الجنائية في تحديد احد عناصرها وهو الفعل الانمذجي الذي منه تكون الجريمة إلى قاعدة أخرى غير جنائية (تتعلق بإحدى قواعد القانون الإداري التي تحدد ما يجوز للموظف عمله من أعمال والمحظور منها)^(٦).

(١) كقانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ وقانون الضرائب على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٢) كقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٢٩١٧ في ١٩٨٢/١٢/٢٧ وقانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٢٥٦ في ١٩٥٩/١١/٩ وقانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٦٧٦ في ١٩٦٢/٥/٣١.

(٣) الا ان هناك بحث مفصل لأستاذنا د. احمد خلف حسين عن الضرائب ذات القالب الحر تم اعتماده من قبلنا كمرجع اساسي في بحثنا هذا.

(٤) ينظر د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي : المطابقة في مجال التجريم ، ط ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ ، ص ٩ ؛ د. محمود نجيب حسني : شرح قانون العقوبات (القسم العام) ، ط ٤ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٧ ، ص ٢٨٠-٢٨٢.

(٥) ينظر: د. عوض محمد عوض : قانون العقوبات (القسم العام) ، ط ١ ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٥ ، ص ٥٥ ؛ د. محمود محمود مصطفى : شرح قانون العقوبات (القسم العام) ، ط ٩ ، مطبعة جامعة القاهرة ، القاهرة ، ١٩٧٤ ، ص ٢٦٤.

(٦) ومن الأمثلة التشريعية للجرائم ذات القالب الحر أو كما يطلق عليها بعض الفقه (الجرائم غير المحددة أو غير المقيدة) ما جاء في المادة (٣٢٠) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ التي نصت على

في حين انه ببعض الأحيان قد يترك المشرع تحديد مضمون القاعدة الجنائية للمعنى الاجتماعي حتى يحدد بدقة تفصيلاتها^(١).

الذي يستشف من موقف المشرع العراقي في قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ أن الأخير إنما أشار إلى الفكرة الأساسية تاركاً للوسط الاجتماعي الذي ارتكبت فيه الجريمة تحديد ما إذا كان ما صدر عن الفاعل من فعل يعتبر مخالفاً للاخلاق العامة من عدمه.

ولعل السبب في ذلك يتجلى انه من الصعوبة بمكان أن يحدد المشرع سلفاً كافة الأفعال المخلة بالحياء إذ لا يكفي لتحديد أعداد قائمة بها فمهما كان حريصاً على حصرها سيفلت الكثير منها لذا اقتنع المشرع بالإشارة إلى الفكرة تاركاً تحديد مضمونها إلى الوسط الاجتماعي الذي وقعت فيه الجريمة.

من كل ما تقدم يستشف لنا (الجريمة ذات القالب الحر) هي الجريمة التي يلجأ المشرع فيها إلى النتيجة فيحدها والى الرابطة السببية فيعينها لاستحالة أحاطته بالوصف الدقيق للفعل أو السلوك الجرمي وهو بتحديد النتيجة وتعيينه السببية يصل إلى طبيعة الفعل الذي تنبثق عنه السببية فتربط بينه وبين النتيجة.

وهي بذلك تتميز عن الجرائم ذات القالب المقيد في أن الأخيرة يتوقف تحققها على مجرد ارتكاب السلوك الإجرامي^(٢).

(يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على عشر سنين أو بالحبس كل موظف أو مكلف بخدمة عامة له شأن في استخدام العمال في أشغال تتعلق بوظيفته احتجز لنفسه كل أو بعض ما يستحقه العمال الذين استخدمهم من أجور ونحوها أو استخدم عمالاً سخرة واخذ أجورهم لنفسه أو قيد في دفاتر الحكومة أسماء أشخاص وهميين أو حقيقيين لم يقوموا بأي عمل في الأشغال المذكورة واستولى على أجورهم لنفسه أو أعطاها لهؤلاء الأشخاص مع احتسابها على الحكومة) كما نصت المادة (٣٢٥) منه على (يعاقب بالحبس كل موظف أو مكلف بخدمة عامة استخدم أشخاصاً سخرة في أعمال غير متعلقة بالمنفعة العامة المقررة قانوناً أو نظاماً أو في أعمال المنفعة العامة التي دعت إليها حالة الضرورة أو اوجب على الناس عملاً في غير الأحوال التي يجيز فيها القانون ذلك وذلك فضلاً عن الحكم عليه بدفع الأجور المستحقة لمن استخدمهم بغير حق).

فالمادتين أعلاه أحوالنا القاعدة الجنائية في تحديد احد عناصرها وهو الفعل النموذجي الذي منه تكون الجريمة إلى قاعدة أخرى غير جنائية (تتعلق بإحدى قواعد القانون الإداري التي تحدد ما يجوز للموظف عمله من أعمال والمحظور منها).

(١) ومن الأمثلة التشريعية في قانون العقوبات العراقي على هذه الحالة (من ارتكب مع شخص ذكراً أو أنثى فعلاً مخالفاً بالحياء بغير رضاه أو رضاها يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة وبغرامة لا تزيد على مائة دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين) وهو ما نصت عليه المادة (٤٠٠) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ وهو مشابه لما أورده المشرع المصري في قانون العقوبات عندما نص في المادتين (٢٧٨) و (٢٧٩) على انه (كل من فعل علانية فعلاً فاضحاً مخالفاً بالحياء يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة وبغرامة لا تتجاوز ثلاثمائة جنيه) (يعاقب بالعقوبة السابقة كل من ارتكب مع امرأة امرأاً مخالفاً بالحياء ولو في غير علانية).

(٢) ومن الأمثلة على ذلك جريمة حمل السلاح أو حيازته دون رخصة إذ يعد جريمة معاقباً عليها بموجب القانون بموجب فكرة (الجريمة ذات القالب المقيد) في حين لا يعد في واقع الحياة نشاط يسمى قتلًا في ذاته ما لم يكن هذا النشاط واقع على شخص حي ويؤدي بالفعل إلى إزهاق روحه فبذلك ينطبق عليه هذا الوصف من حيث كونها جرائم ذات قالب حر ، جريمة قتل إذ تتحقق بتحقيق النتيجة والسببية ما بين السلوك الإجرامي والنتيجة.

وانطلاقاً مما ورد في أعلاه ذهب بعض الفقه المالي الضريبي إلى بيان فكرة الضرائب ذات القالب الحر من خلال قيام المشرع الضريبي بترك تحديد جزء من الواقعة المنشئة للضريبة إلى جهة أخرى وهذه الجهة لا تخرج عن اثنتين هما^(١):

الأولى السلطة التشريعية وهنا لا توجد أية مشكلة كون هذه السلطة ممثلة بممثلي الشعب هي نفسها التي شرعت وأصدرت التشريع الضريبي.

أما الثانية فهي السلطة التنفيذية ممثلة بالحكومة وهنا تكمن المشكلة كون هذه الحالة تمثل اعتداءً على حق السلطة التشريعية في إصدار القوانين وما يمثله هذا من اعتداء وتجاوز على مبدأ الفصل بين السلطات لا بل في بعض الأحيان قد يترك أمر تحديد جزء من الواقعة المنشئة للضريبة إلى العرف ناهيك عما قد يثيره هذا الأمر من معضلة كبيرة إذ نكون فيها أمام مسألة الإحالة^(٢) وبهذا تكون المسألة عائمة كون المشرع لا يستطيع أن يحدد كل عناصر الفرض (التصرف او الواقعة المنشئة للضريبة) مما يعطي المشرع في هكذا حال مرونة معينة للسلطة التنفيذية كإعفاء مؤسسات الطيران كلاً أو بعضاً من ضريبة الدخل بقرار صادر من وزير المالية وبشرط المعاملة بالمثل فهنا جعل المشرع المسألة عائمة بيد وزير المالية وهو احد تطبيقات النص الحر كون المشرع أحال الموضوع للسلطة التنفيذية.

ان مبدأ قانونية الضريبة الذي يعد واحداً من اهم المبادئ الدستورية^(٣) التي ترمي الى بسط قاعدة قوامها الايمان المطلق بسيادة القانون بالشؤون الضريبية وحصر الاختصاص في شؤون الضرائب بالسلطة التشريعية المختصة^(٤) بمعنى ان تدخل الدولة في الاعباء الضريبية من خلال فرض الضريبة او اقرار جبايتها او تعديلها او الاعفاء منها يكون مقتصرأ على السلطة التشريعية

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل : محاضرات في المالية العامة والتشريع الضريبي ، غير منشورة ، القيت على طلبة الدراسات العليا في كلية القانون / جامعة تكريت للعام الدراسي ٢٠٠٩ / ٢٠١٠.

(٢) الاحالة كما عرفها فقهاء القانون الخاص العام هي عبارة عن نظام يحيل بمقتضاه احد القانونين على الاخر لحل مسألة معينة وفقاً لقواعد القانون المحال عليه على اعتبار ان تلك المسألة تدخل في دائرة سلطان هذا القانون وحده وينبغي ان تعالج وفقاً لأحكامه وهو داخل نطاقه الخاص ينظر في هذا: عصام العطية : القانون الدولي العام ، مكتبة السنهوري ، بغداد ، ٢٠٠٨ ، ص ٧٤.

(٣) فلقد وجد ذلك المعنى لقانونية الضريبة رواجاً كبيراً وصدى في مختلف النظم الدستورية العراقية منها والمقارنة اذ تلقفته ونصت عليه في صلب وثائقها الدستورية لما يجسده من انتصار للشعوب في صراعها ضد الحكم الاستبدادي المطلق واعلاناً للديمقراطية الحديثة وارساء لها فقد نصت عليه المادة (٣٤) من دستور الجمهورية الفرنسية الخامسة لعام ١٩٥٨ التي نصت على (القانون يحدد القواعد الخاصة بوعاء كل ضريبة وقدرها وصورها وكيفية ادائها...) و المادة (١١٩) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة ١٩٧١ التي نصت على (انشاء الضرائب العامة وتعديلها و الغاؤها لا يكون الا بقانون ...) و المادة (١١١) من دستور المملكة الاردنية الهاشمية لسنة ١٩٢٥ والفقرة (أولاً) من المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ التي نصت على (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ، ولا يعفى منها ، إلا بقانون).

(٤) ينظر كل من : د.حسين خلاف : الاحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ٤٥ ؛ د.عادل احمد حشيش : التشريع الضريبي المصري ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٢٤ وما بعدها.

تمارسه بقانون تسنه لهذا الغرض وفقاً للاوضاع والاجراءات الدستورية المعمول بها في كل دولة تضمنها عنصري الفرض والحكم^(١).

اما العنصر الاول المتعلق بفرض الضريبة فيتمثل بالواقعة او التصرف القانوني الذي يرتب المشرع عليه اثرأ معيناً ومثاله ما اشار اليه المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ من تنزيل كافة ما انفقه المكلف الضريبي للحصول على الدخل خلال السنة التي نجم فيها الدخل والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة^(٢) كشكل من اشكال الاعفاء الضريبي.

اما العنصر الثاني فيتجسد في الاثر الذي يرتبه المشرع على تحقيق عنصر الفرض وهو في مثالنا اعلاه الاعفاء من الضريبة عندما تتحقق حالة مما ذكر في فقرات المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل.

وإذا كان عنصر الحكم في القاعدة الضريبية المحكومة بمبدأ القانونية اما ان يكون فرضاً للضريبة او اعفاءً منها او جبايتها فان عنصر الفرض يمكن ان يتخذ اشكالا متعددة لا يمكن حصرها لذا يتوجب على المشرع تحديد مضمون هذا العنصر والذي يتخذ صوراً ثلاثاً هي الواقعة القانونية او التصرف القانوني او نتيجة احدهما ولا يتحدد مضمون هذا العنصر الا بتحديد الواقعة المنشئة او المعفية او المسببة للضريبة من خلال تصميم قالب يعد بمثابة نموذج وصفي مجرد فيه عناصر تلك الواقعة التي تكون الضريبة^(٣).

وإذا كان المشرع الضريبي قد حدد الانموذج القانوني للضريبة او الاعفاء منها او جبايتها وضمنه من خلال تحديد نوع ومقومات الواقعة القانونية او التصرف القانوني فضلاً عن بقية الاوصاف التي تحدد معالمها فنكون امام ضريبة ذات قالب محدد ومثالها ما نص عليه المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ عندما جعل من واقعة تحقق الارباح التجارية والتي حددها بالتفصيل بموجب المادة (٢) منه مصدراً من مصادر الضريبة.

الا ان المسألة تثور في الحالات التي يلجأ المشرع من خلالها الى اتباع اسلوب تجزئة القاعدة الضريبية من خلال ايراد عنصر الحكم في نص قانوني ما واحالة عنصر الفرض فيها اما الى نص قانوني آخر أو الى تعليمات تقوم السلطة التنفيذية باصدارها في وقت لاحق اذ لا يوجد مبرر او ضرورة تستدعي اجتماع عنصري الحكم والفرض للقاعدة الضريبية في نص واحد فهنا

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل : الضرائب ذات القالب الحر ، بحث منشور في مجلة رسالة الحقوق ، كلية الحقوق ، جامعة كربلاء ، العدد الخاص بالمؤتمر الوطني الاول لكليات القانون ، ٢٠١٢ ، ص ٧٢.

(٢) ينظر نص المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٢٩١٧ في ١٢/٢٧/١٩٨٢.

(٣) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، المصدر السابق ، ص ٥.

نكون امام ضريبة ذات قالب حر^(١) ومن ابرز الامثلة التي يمكن طرحها بهذا الخصوص ما ذهب اليه المشرع الضريبي العراقي في المادة (٢) من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ التي احوالت الى قرار يصدر من مجلس الوزراء لاستثناء بعض الاقضية والنواحي من الخضوع لاحكام هذا القانون لتصبح العرصات الواقعة ضمن حدود بلديتها معفية من ضريبة العرصات.

وانطلاقاً من هذه المسلمات ذهب بعض الفقهاء ممن بحث في الموضوع اعلاه الى تعريف (الضرائب ذات القالب الحر) بأنها (نوع من انواع الضرائب التي يترك المشرع تحديد احد عناصر الركن المادي فيها لجهة اخرى غير السلطة التشريعية)^(٢).

ونحن من جهتنا يمكننا تعريف (الضرائب ذات القالب الحر) بانها الضريبة التي يأبى فيها المشرع تحديد عنصر الفرض في القاعدة الضريبية بشكل دقيق وتفصيلي انما يترك امر بيانه لجهة اخرى غير السلطة المختصة بتشريع القانون.

ومن خلال ما سبق عرضه عن الضرائب ذات القالب الحر يتبين لنا ان هناك عدة تبريرات تدعو للاخذ بها يمكن حصرها بالاتي:

١. تتسم الضرائب ذات القالب الحر بالمرونة وقابليتها على مواكبة التغييرات المستقبلية من خلال مواجهة الحالات المستقبلية التي تعجز الضرائب ذات القالب المحدد عن مواجهتها لان الاخيرة تستلزم سن تشريع خاص لمواجهة هذه التغييرات نظراً لما تتسم به الضرائب ذات القالب المحدد من جمود وبذلك تسهم الضرائب ذات القالب الحر في التخلص من ازمة القاعدة الضريبية.

٢. ان الضرائب ذات القالب الحر تتيح مبدأ المشاركة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية اذ تتيح بمقتضاها للسلطة التشريعية سن القاعدة التشريعية المتعلقة بتحديد الواقعة او التصرف القانوني وتحويل الى السلطة التنفيذية في تنظيم امور الجباية كونها الاقرب الى المكلفين والمجتمع باعرافه وتقاليده وعاداته.

٣. تساهم هذه الضرائب بالاخذ بالتفريد الضريبي في عملية فرض الضريبة من خلال مراعاتها لظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وظروف الوعاء والواقعة المنشئة للضريبة او المعفية منها.

(١) ينظر د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي : المطابقة في مجال التجريم ، ط ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ ، ص ٨ وما بعدها.

(٢) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٦.

المبحث الثاني

خصائص الضرائب ذات القالب الحر

تتسم الضرائب ذات القالب الحر بخصائص لا تختلف عن خصائص الضرائب الاخرى ذات القالب المحدد او المقيد من حيث ركنها المادي المتمثل بالواقعة المنشئة للضريبة او المعفية منها او المسببة لجبايتها وركن شرعي يتجسد في ان عملية الفرض او الاعفاء او الجباية لا يكون الا على شكل قانون صادر من الهيئة المختصة باصداره بمقتضى الدستور بيد ان لها من جانب آخر خصائص اخرى تميزها من غيرها من الضرائب.

لذا وبغية تسليط الضوء حول هذا الموضوع سنحاول دراسته في مطلبين نعرض في الاول منهما الخصائص المشتركة للضرائب ذات القالب الحر والضرائب الاخرى اما الثاني فنكرسه لبيان الخصائص المميزة للضرائب ذات القالب الحر.

المطلب الأول

الخصائص المشتركة للضرائب ذات القالب الحر والضرائب الاخرى

ان الضرائب ذات القالب الحر ضريبة حالها حال معظم الضرائب الاخرى وبضمنها الضرائب ذات القالب المحدد وبالتالي فأن هناك خصائص مشتركة تكاد تشترك بها معظم هذه الضرائب سنحاول ايجازها بخمس نقاط وسنكرس فروعاً مستقلاً لكل نقطة وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول

شرعية الضريبة ذات القالب الحر

تتجسد شرعية او قانونية الضريبة في مجال التشريع الضريبي أن كل إنشاء للضريبة او تعديل او إلغاء او إعفاء منها لا يكون الا بموجب قانون صادر من قبل السلطة التشريعية المختصة بإصدار القوانين عليه فشرعية الضريبة تتجسد في أن المصدر الأوحد للضريبة هو القانون

المكتوب (التشريع)^(١) وبالتالي فإن الضرائب ذات القالب الحر باعتبارها احد انواع الضرائب تستند الى القانون الذي يتيح لجهات اخرى غير السلطة التشريعية بمهمة تحديد احد عناصر الركن المادي للضريبة كما سنبينه لاحقاً، وان لهذا المبدأ عناصر عدة من اهمها:

١. **فرض الضرائب بقانون** : فمن غير المستساغ ان تقرر السلطة التشريعية فرض ضريبة معينة وبنسبة معلومة على بعض الاشخاص دون تنظيم سائر المسائل الفرعية الاخرى ذات الصلة الوثيقة بفرض الضرائب ومن ثم فإن النصوص القانونية لا يقتصر دورها على مجرد تحديد نوع ومقدار الضرائب المزمع فرضها وتعيين الاشخاص المكلفين بأدائها بل يتسع ليشمل كافة المسائل الاخرى التي تعد لازمة وضرورية لتطبيقها فكل ذلك يدخل في مفهوم فرض الضرائب المالية^(٢).

٢. **تعديل الضرائب بقانون** : لما كانت الاعباء الضريبية لا تفرض الا بمقتضى نصوص قانونية صريحة تسنها السلطة التشريعية المختصة فإن تعديل تلك الاعباء الضريبية يقتضي بالضرورة ان يكون بذات الشكل والاجراءات التي فرضت بمقتضاها تلك الاعباء اي بصور قانون يتولى مسألة التعديل وسواء أكان الاخير تعديلاً بالاضافة ام تعديلاً بالحذف وذلك اعمالاً لمبدأ توازي الاختصاص والذي يقتضي ان يتم التعديل من ذات السلطة التي سنت النصوص القانونية الضريبية او سلطة موازية لها في الاختصاصات وتتبع في ذلك ذات الاشكال والاجراءات المحددة لسنه من الناحية الدستورية والا عد ذلك التعديل اعتداءً على نصوص القانون^(٣).

٣. **جباية الضرائب بقانون** : يتوخى هذا العنصر المكمل للعنصرين السابقين الى اسباغ الحماية القانونية على حقوق الاشخاص المكلفين والخزانة العامة على حد سواء فما دام ان فرض الضرائب وتعديلها لا يكون الا بقانون فان المنطق القانوني يقتضي استكمالاً لعناصر الحماية القانونية التي اقرها مبدأ قانونية الضريبة ان تتم جباية الموارد المالية والضريبية وفقاً لأحكام القانون الذي تسنه السلطة التشريعية وتعد جباية الضريبة واحدة من اهم مراحل تطبيق قانون الضريبة اذ يتم بمقتضاها استيفاء الموارد الضريبية وفقاً

(١) ينظر د. فوزت فرحات : التشريع الضريبي العام (دراسة مقارنة) ، ط ٣ ، الدار الجامعية ، بيروت ، ٢٠١٠ ، ص ١٥ .

(٢) ينظر د. فوزت فرحات ، المصدر ذاته ، ص ١٦ ؛ د. احمد فتحي سرور : قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية ، ط ١ ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٧ ، ص ١٢٩ .

(٣) ينظر د. جميل الشرقاوي : مبادئ القانون ، ط ٣ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، بدون سنة نشر ، ص ١٧٥ وما بعدها ؛ د. علي حسين نجدة : المدخل لدراسة القانون ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٤ ، ص ٢٧٥ .

للشروط والضوابط المحددة قانوناً ويتم بمقتضاها تحقيق اهداف الضريبة ومقاصدها المالية وغير المالية^(١).

٤. **الاعفاء من الضرائب بقانون** : تعد النصوص القانونية التي تتضمن فرض الضرائب قاعدة عامة ينصرف حكمها الى جميع الاشخاص المخاطبين بها والذين يقع عليهم وحدهم عبء الامتثال لاوامرها ونواهيها ذات الصفة العمومية بأن تسري بحق جميع الاشخاص الذين انصرفت اليهم دون استثناء^(٢) الا ان المشرع قد يعتمد الى الخروج عن هذا الاصل ويستثنى من الخضوع لعبء الضريبة العديد من الاشخاص من خلال النصوص القانونية المرتبة للاعفاءات الضريبية بغية تحقيق اهداف ومقاصد عدة لذا عدت الاعفاءات الضريبية استثناءات ترد على حكم التكليف القانوني وتحول دون تطبيقه بحق المكلفين وبغير تلك النصوص يعد الاعفاء تعدياً على النصوص القانونية التكليفية بحد ذاتها ومخالفة لها^(٣). وهو بهذا يختلف القانون الضريبي عن بقية فروع القانون الأخرى كالقانون المدني والتجاري والإداري والقوانين المتعلقة بالأحوال الشخصية التي تضيف إلى النص مصادر أخرى لها.

وقد اعتبر هذا المبدأ من أهم ضمانات الحرية الشخصية لا بل اعتبر من قبيل المبادئ الدستورية التي تنص عليها معظم الدساتير ومنها الدساتير العراقية المتعاقبة فقد جاء في القانون الأساسي لسنة ١٩٢٥ (لا تفرض ضريبة أو رسم الا بمقتضى قانون تشمل أحكامه جميع المكلفين)^(٤). أما على صعيد دساتير العهد الجمهوري فقد جاء دستور (٢٧) لسنة ١٩٥٨ و(٢٩) لسنة ١٩٦٤ خالياً من الإشارة إلى هذا المبدأ المهم ألا أن المشرع في ظل دستور (٢١) أيلول ١٩٦٨ تدارك هذا النقص الدستوري فعاد إلى النص عليه بقوله (لا يجوز فرض ضريبة أو رسم أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منهما الا بقانون)^(٥) وبنفس المعنى وبصياغة مختلفة جاء دستور ١٦ تموز

(١) ينظر د. عدلي محمد توفيق : في النظم الضريبية ، ط ١ ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٧٥ ، ص ١٧٥ - ١٧٦.

(2) j.s Osuppal : Taxation in Indonesia . Gadjah made university press . 1960 p (34).

(٣) ينظر د. غازي فيصل مهدي : ملاحظات حول قانوني ضريبة العقار والدخل ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الاول ، بغداد ، ٢٠٠١ ، ص ٦ وما بعدها ؛ عمار فوزي كاظم : الاعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠١ ، ص ٤-٢.

(٤) ينظر نص المادة (١١) من القانون الأساسي العراقي لسنة ١٩٢٥.

(٥) ينظر نص المادة (٣٩) من دستور ١٩٦٨.

لسنة ١٩٧٠ لينص على (أداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى الا بقانون)^(١).

في حين جاء دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ بالنص الصريح على مبدأ قانونية الضريبة من خلال نصه على (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون)^(٢).

الفرع الثاني

الاعتماد على قواعد الضريبة

أن دراسة التنظيم الفني للضرائب تعني التعريف بمختلف القواعد الفنية الخاصة بالمراحل المتعددة لفرض الضرائب فهي تمثل الاسس التي ينبغي على المشرع مراعاتها عند فرض الضرائب وتتبع اهميتها من ضرورة التوفيق بين مصلحتي المكلف والدولة على حد سواء^(٣) والتي تعمل في تحديد وتقدير العناصر الخاضعة لها وتقرير السعر واجب السريان وكذلك إجراءات تسويتها وربطها وأفضل الوسائل لتحصيلها^(٤).

ألا أن هذا التنظيم الفني تطور مع تطور الفكر المالي فقد كان الفكر التقليدي ينشغل فحسب وهو بصدد صياغة قواعد الضرائب بمبادئ جوهريين هما تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة من جهة وضمان غزارة الحصلة الضريبية من جهة أخرى إلا انه بعد انتشار استخدام الضرائب كأداة لتحقيق العديد من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية أصبح من الصعب الارتكاز بصورة مطلقة على هذين المبدأين فقد بات من المحتم مراعاة المعطيات الخاصة بكل اقتصاد على حدة بل والظروف التي يمر بها في كل مرحلة من مراحل تطوره^(٥).

لذا سنتناول هذا الموضوع في أربع نقاط نكرس الأولى لعرض قاعدة العدالة والمساواة في حين نبين في الثانية قاعدة اليقين أو التحديد أما الثالثة فندرس فيها قاعدة الملاءمة أما النقطة الرابعة فنخصصها لتوضيح قاعدة الاقتصاد في التحصيل وهو ما سنتناوله تباعاً على النحو الآتي:

(١) ينظر نص المادة (٣٥) من دستور ١٩٧٠.

(٢) ينظر نص الفقرة (اولا) من المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

(٣) ينظر د. فوزت فرحات ، مصدر سابق ، ص ٢٥ ؛ د. عادل احمد حشيش : الضرائب على الدخل في التشريع المصري ، الدار الجامعية ، القاهرة ، ٢٠٠٧ ، ص ٥٦.

(٤) ينظر د. طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي ، ط ٣ ، دار العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠٠٧ ، ص ١٤١.

(٥) ينظر د. محمد فؤاد ابراهيم : مبادئ علم المالية العامة ، ج ١ ، ط ١ ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ٢٠٠٠ ، ص ١٥٣ ؛ د. عبد الكريم السروري : شرح قانون الضرائب على الدخل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٥ ، ص ٢٧.

أولاً: قاعدة العدالة والمساواة.

تعني هذه القاعدة وجوب اشتراك كل أفراد الدولة في أداء الضرائب المقررة بصورة تتناسب مع مقدراتهم المالية^(١) ومؤدى ذلك وجوب خضوع الجميع للضريبة وهو ما يطلق عليه مبدأ عمومية الضريبة ووجوب مراعاة المقدرة المالية لكل مكلف عند إخضاعه للضريبة.

١. مبدأ عمومية الضريبة ويراد به وجوب خضوع كافة الأشخاص وكافة الأموال للضريبة^(٢) وهو على نوعين:

أ. العمومية الشخصية يقصد بها أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً بإعفاء بعض أفراد المجتمع أو الفئات من الضريبة يبدو مجافياً لمنطق العدالة على أن هذا لا يمنع من خروج بعض التشريعات الضريبية أحياناً عن هذا المبدأ وتقريرها إعفاء بعض الأشخاص من أداء بعض الضرائب وقد يتم هذا الإعفاء لأسباب تتفق ومتطلبات العدالة كتقرير إعفاء بعض الأفراد لظروفهم العائلية كما انه قد يتم لأسباب سياسية أو اقتصادية كإعفاء رجال السلك الدبلوماسي وإعفاء ممارسي بعض المهن والأنشطة ذات الأهمية الحيوية للاقتصاد القومي^(٣) والضرائب ذات القالب الحر لا تختلف عن الضرائب الأخرى من حيث اعتمادها على مبدأ العمومية الشخصية للضريبة من حيث ان المشرع الضريبي عند إحالته الى جهة اخرى لتحديد عنصر الفرض في القاعدة الضريبية بشكل تفصيلي ودقيق فإن هذه الاحالة لا تعني اطلاقاً عدم تبني المبدأ اعلاه اذ ستبقى الضريبة تفرض على من يتمتع بجنسية تلك الدولة استناداً لمبدأ الجنسية او من تولد له دخلاً داخل العراق.

ب. العمومية المادية : يقصد بها أن تخضع كافة الأموال للضريبة دون تمييز بمعنى آخر فانه لا معنى لقصر فرض الضريبة على إيرادات الأموال العقارية دون إيرادات الأموال المنقولة كما هو الحال عليه في الماضي فالضريبة ينبغي أن تفرض دون تمييز على كافة الإيرادات على أن هذا لا يمنع من اتجاه التشريعات الضريبية عموماً نحو التفرقة بين أسعار الضرائب المفروضة على مختلف الإيرادات بحسب مصدرها ومدى انتظامها واستقرارها فهي تفرض ضرائب منخفضة السعر على الإيرادات الناتجة عن العمل وأخرى مرتفعة السعر عن تلك الناتجة عن رأس المال وليس في ذلك ما يتعارض مع مبدأ

(١) ينظر د. مجدي محمود شهاب : الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٨ ، ص ١٦٥ .

(٢) ينظر د. مصطفى رشدي شيحة : التشريع الضريبي (ضرائب الدخل) ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٦ ، ص ٥٠ .

(٣) ينظر د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص ١٤٢ ؛ د. عبد الكريم السروري ، مصدر سابق ، ص ٢٨ ؛ د. عادل احمد حشيش ، مصدر سابق ، ص ٥٦ .

العدالة إذ يبدو من المنطقي أن تعامل الإيرادات الأولى معاملة تتميز بالرأفة لعدم استقرار مصدر الإيراد وتعرضه لمخاطر عدة^(١) اما على مستوى الضرائب ذات القالب الحر فالامر سيان فكما توجد لها تطبيقات عدة على صعيد الضرائب على الدخل فالأمر لا يخلو من توافر العديد من التطبيقات الزاخرة لهذا النوع من الضرائب على صعيد الضرائب على العقار والعرضات وحتى الضرائب غير المباشرة كالضرائب على المبيعات وهو ما يحقق الفكرة الخاصة بسريان هذا النوع من الضرائب على كافة الاموال الخاضعة لها دون تمييز.

ج- مراعاة المقدرة المالية لكل مكلف : من الواضح أن احترام مبدأ العمومية لا يكفي وحده لتحقيق المساواة في تحمل الأعباء العامة لوجود تباين في دخول الأفراد وتفاوتها بدرجات محسوسة فالضريبة لا ينبغي أن تفرض على الجميع نفس المقدار إنما ينبغي أن يدفع كل فرد مبلغا يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه^(٢).

وهنا يثار تساؤل مفاده هل المقصود بالتناسب أن يكون سعر الضريبة نسبيا بمعنى أن تقتطع الضريبة بنسبة ثابتة من الدخل كـ(٥%) او (١٠%) على سبيل المثال بصرف النظر عن مقدار هذا الدخل؟

أن الفرضية أعلاه كان ما يعتقد بعض الفقهاء على اعتبار أن السعر النسبي الذي يفرض بسعر واحد لا يتغير مهما اختلف مقدار الوعاء الخاضع للضريبة زيادة أو نقصاناً و مهما اختلفت ظروف المكلفين بدفعها بمعنى أن الضريبة يبقى سعرها ثابتاً رغم تغير المادة الخاضعة لها لهذا فان نسبة الضريبة تحقق العدالة من حيث منعها التمييز بين مختلف الأفراد والفئات عند فرض الضريبة وتحديد أسعارها فضلاً عما تمتاز به مما يجعل الضريبة سهلة على المكلفين والسلطة المالية على حد سواء وتخفف كثيراً من الإجراءات وتوفير الوقت والجهد^(٣).

غير أن تطور فكر العدالة ذاتها سرعان ما دفع الفكر المالي للتخلي عن السعر النسبي للضريبة لصالح السعر التصاعدي الذي يرتفع مع تزايد الدخل فالمساواة الحقة في أنصبة الأفراد من الضرائب ينبغي أن ترتبط في المساواة بالتضحية^(٤).

(١) ينظر د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص ١٤٣ ؛ د. عبد الكريم السروري ، مصدر سابق ، ص ٢٨ .

(٢) ينظر د. فوزت فرحات ، مصدر سابق ، ص ٢٦ ، د. مصطفى رشدي شيحة ، مصدر سابق ، ص ٥٣ .

(٣) ينظر د. علي العربي وعبد المعطي عساف : ادارة المالية العامة ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ٢٠٠٢ ، ص ٥٣ ؛ د. حسين الصغير : دروس في المالية العامة ، دار المحمدية للطباعة ، الجزائر ، ١٩٩٩ ، ص ٨٠ .

(٤) ينظر ذوالفقار علي رسن : الاقامة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٤ ، ص ١١٦ .

ويقوم سعر الضريبة التصاعدي على أساس أن سعر الضريبة يزداد نسبته بزيادة الوعاء بمعنى أن الضريبة يزداد معدلها بازدياد قيمة المادة الخاضعة لها بحيث تقتطع نسبة اكبر من تلك التي تتحملها الدخل المتوسطة أو الصغيرة وبذلك تحقق الضريبة التصاعدية العدالة المالية والاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين الطبقات المختلفة وبالتالي إعادة تركيب البنيان الاجتماعي الا انه لا ضير من إعفاء الفقراء والمعدمين وأصحاب الدخل القليلة من الضريبة للاحتفاظ بمستوى معين من المعيشة^(١).

وبخصوص مراعاة المقدرة المالية للمكلف في الضرائب ذات القالب الحر فالمشرع الضريبي غالباً ما يحيل الى السلطة التنفيذية او اي جهة اخرى غير تشريعية لبيان احد عناصر الركن المادي لفرض الضريبة والتي تتحدد بالواقعة المنشئة للضريبة وواقعة الاعفاء والفرض اما بخصوص السعر الضريبي ونوعه فغالبا ما يتم تحديده من قبل المشرع ويسري على كافة صور وانواع الضرائب ومنها الضرائب ذات القالب الحر.

ثانياً: قاعدة اليقين أو التحديد.

تتجسد قاعدة اليقين بضرورة تحديد الضريبة المفروضة على المكلف على وجه الدقة واليقين وليس بأسلوب عشوائي بعبارة أخرى تقتضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة بدون غموض أو تحكم^(٢).

ويعني ذلك أن يكون سعرها ووعاؤها وميعاد استحقاقها ودفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتصل بها من أحكام وإجراءات معروفاً بوضوح وبصورة مستقلة مسبق لدى المكلفين بأدائها^(٣).
والعلة من ذلك حتى يتسنى للمكلف بأداء الضريبة الاطلاع على نصوص التشريع الضريبي وهذا لا يتأتى الا اذا كانت النصوص التشريعية مستقرة وثابتة^(٤).

إذ أن علم المكلف بأحكام الضريبة لن يتيسر اذا تغيرت هذه النصوص باستمرار أو في فترات متقاربة فالتعديلات التي تطرأ على هذه الأحكام ينبغي أن تكون في أضيق الحدود حتى لا تضايق الخاضعين لأحكامها وحتى لا تؤدي لاضطراب النشاط الاقتصادي^(٥).

(١) ينظر د. عبد المجيد دراز ويونس البطريق : مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨١ ، ص ٧٣.

(٢) ينظر د. علي العربي وعبد المعطي عساف ، مصدر سابق ، ص ٨٤ ؛ د. عبد المنعم فوزي : المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٥ ، ص ٩٥.

(٣) ينظر د. طاهر الجناحي ، مصدر سابق ، ص ١٤٢ ؛ ذوالفقار علي رسن ، مصدر سابق ، ص ١١٧.

(٤) ينظر د. احمد زهير شامية وخالد الخطيب : المالية العامة والتشريع المالي ، دار الزهرة للطباعة والنشر ، الجزائر ، ١٩٩٩ ، ص ١٣١ ؛ د. حسين الصغير ، مصدر سابق ، ص ٥٥-٥٩.

(5) Taylor: The Economics of public Finance . The Macmillan Company New York .1961 . p (451).

اما على صعيد الضرائب ذات القالب الحر فينظر الى قاعدة اليقين من وجهتين:

- **الوجهة الاولى:** ابتعاد هذا النوع من الضرائب عن قاعدة اليقين في القاعدة الضريبية اذ لا تتضح صور هذه الضريبة او المكلفين بها او وعائها او الواقعة المنشئة لها او المعفية منها او المسببة لجبايتها عند صدور قانون الفرض او الاعفاء وانما يعتمد ذلك على اكتمال عناصر الركن المادي بتدخل الجهة التي تمت الاحالة اليها وتحديد تلك العناصر^(١).
- **الوجهة الثانية:** على الرغم من وجاهة وجهة نظر الاتجاه الاول الا ان ذلك لا يمنع من اعتمادها لقاعدة اليقين من حيث ان الالتزام بدين الضريبة لا يتحقق الا بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.

ثالثا: قاعدة الملاءمة في التحصيل.

ينبغي أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملاءمة للمكلف بالضريبة وبالكيفية الأكثر تيسيراً له بحيث يحاول كل نظام ضريبي الوصول إلى مفهوم الملاءمة في جباية الضريبة أي أن يكون موعد دفع الضريبة من المكلف بها متلائماً مع موعد تحقق الوعاء الخاضع لها^(٢) عليه فالملاءمة في التحصيل تعني:

١. أن يكون ميعاد دفع الضريبة مناسباً للمكلف بمعنى أن يكون وقت جبايتها في وقت لاحق لحصوله على دخله الخاضع للضريبة^(٣).

٢. تحصيل الدين الضريبي بأسلوب مناسب يسمح على قدر الإمكان بتخفيف شعور المكلف بثقلها^(٤) كما ينبغي على السلطات الضريبية الامتناع قدر الإمكان عن التدخل بصورة مبالغ فيها في الشؤون الخاصة للمكلف أو أن تقوم بتحصيل الضريبة بصورة تعسفية أو تحكيمية وهو ما يفسر لجوء المشرع الضريبي لتحصيل بعض الضرائب مباشرة من المنبع وقبل قبض المكلف للدخل^(٥).

ولعل هذه القاعدة الضريبية من اكثر القواعد انطباقا على واقع حال الضرائب ذات القالب الحر اذ في كثير من الاحيان وكما سنبينه لاحقا في مناسبات عدة يحيل المشرع الضريبي للسلطة التنفيذية ممثلة بالسلطة المالية ويجيز لها ان تتخذ دخل السنة السابقة اساساً للتقدير استثناءً من القاعدة العامة المتعلقة بوجوب ان يكون تقدير الدخل قد تم على اساس السنة التي تحقق فيها

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٦.

(٢) ينظر د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص ١٤٢ ؛ د. مجدي محمود شهاب ، مصدر سابق ، ص ١١٨.

(٣) ينظر د. طاهر الجنابي ، المصدر نفسه ؛ د. حسين عواضة : المالية العامة ، ط ٣ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٣ ، ص ٣٦٠.

(٤) J0S0 up pal : OP0 Cit0 P (39).

(٥) ينظر د. حسين عواضة ، مصدر سابق ، ص ٣٦٠ ؛ د. علي العربي وعبد المعطي عساف ، مصدر سابق ، ص ٨٥.

الدخل^(١) او ان يجيز القانون للسلطة المالية بالسماح لبعض المكلفين ان يتخذ تاريخاً معيناً لسد حساباته غير اليوم الذي يسبق السنة التقديرية وان تسمح له بتقديم حساب دخله للسنة التي تنتهي مدتها باليوم الذي عينه لسد حساباته من السنة السابقة^(٢).

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل.

المقصود بقاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل هي الاقتصاد في النفقات الجبائية بمعنى أن يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها إلى الخزنة العامة في اقل مبلغ ممكن^(٣). وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها ونقل نفقات تحصيلها^(٤) لذلك تسعى إدارة الضرائب الى اختيار أسلوب الجباية والتحصيل الأقل لكي لا تضطر الدولة الى التوسع في فرض الضرائب.

وتظهر أهمية هذه القاعدة اذا ما لاحظنا أن الدولة قد تتردد في بعض الأحيان في فرض بعض الضرائب رغم اتفاقها مع مبدأ العمومية المادية وذلك نظراً لتعارض فرضها مع هذه القاعدة الأخيرة ولعل المثال الانموذجي على هذه الحالة هو امتناع السلطات المالية في مصر عن فرض الضريبة على دخل الاستغلال الزراعي خوفاً من نفقات تحصيلها بالمقارنة بحصيلتها التي يتصور البعض إنها ستكون هزيلة^(٥).

وهنا لا يختلف الحال كثيراً مع صورة الضرائب ذات القالب الحر اذ تبقى الفكرة قائمة في هذا النوع من الضرائب وهي جباية الضرائب باقل قدر ممكن من التكاليف لكي يتحقق الهدف المرجو من جباية الضرائب الا وهو سد او تغطية احتياجات الدولة من مواردها المالية.

الفرع الثالث

ان الضرائب تقديرية

أن المقصود بمصطلح الضرائب التقديرية هي السلطة التقديرية المقررة للوزير او السلطة المالية أو الادارة.

فما هو المراد بالسلطة التقديرية للإدارة؟

(١) ينظر نص الفقرة (٢) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٢) ينظر نص المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٣) ينظر د. عادل احمد حشيش ، مصدر سابق ، ص ٥٥ ؛ د. مجدي محمود شهاب ، مصدر سابق ، ص ١٧٠.

(٤) ينظر د. علي العربي وعبد المعطي عساف ، مصدر سابق ، ص ٨٤.

(٥) ينظر د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص ١٤٢ ؛ د. حسين الصغير ، مرجع سابق ، ص ٥٧.

على الرغم من خلو معظم التشريعات الإدارية من بيان المراد بمفهوم (السلطة التقديرية) إلا أن بعض الفقه الإداري اخذ على عاتقه بيان المقصود بهذا المصطلح فقد ذهب بعض الفقهاء^(١) إلى تعريفها بأنها (هو قيام المشرع بإعطاء الإدارة حرية أو سلطة اتخاذ القرار من عدمه) في حين عرفها آخرون بأنها (مكنة منحها القانون للإدارة لتقدير محل القرار ووقت اتخاذه بعد وزن الأسباب التي تدعو لاتخاذها)^(٢).

وان سلطة الإدارة المختصة بتحصيل الضريبة في التشريعات الضريبية على الرغم من تعدد تسميتها^(٣) تكون على نوعين:

١. **سلطة الإدارة المالية المقيدة:** وتكون سلطة الإدارة مقيدة عندما يشترط المشرع الضريبي شروطاً معينة أو ظروفاً معينة لكي تمارس الإدارة نشاطها أو يلزمها بالقيام بعمل معين عند توافر ظروف و أوضاع معينة أو يحدد لها الوقت الذي تمارس فيه عملها وعندئذ على الإدارة أن تمارس سلطتها في الحدود التي وضعها القانون وتلتزم بحكمه^(٤) وكمثال على السلطة المقيدة للإدارة المالية ما جاء به المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ الذي نص على (على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها الإخبار التحريري ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقق الدخل ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبلغ الأشخاص به)^(٥) فالذي يستشف من النص أعلاه أن المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل كان قد ألزم السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي إذا لم تكن قد قدرت على أحد الأشخاص المقيمين الخاضعين لها أو قدرت بما يقل عن حقيقتها في السنة التقديرية الأخيرة وبهذا فإن النص أعلاه كان قد قيد من حرية الإدارة المالية ممثلة بالسلطة المالية في التصرف على غير النهج الذي قرره المشرع في القانون أعلاه وأيضاً

(١) ينظر د. رمضان محمد بطيخ : الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من سلطة الإدارة التقديرية وموقف مجلس الدولة المصري منها ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ ، ص ٤٠ .

(٢) ينظر د. ماهر صالح الجبوري : ارادة الارادة العامة وطرق التعبير عنها ، بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الانسانية ، جامعة تكريت ، تكريت ، ٢٠٠٦ ، ص ٦ .

(٣) إذ تسمى بالسلطة المالية بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ في حين تسمى مصلحة الضرائب بموجب قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ اما بموجب قانون ضريبة الدخل السوداني فكانت تسمى بديوان الضرائب .

(٤) ينظر د. سعيد عبد المنعم الحكيم : الرقابة على اعمال الادارة في الشريعة الاسلامية والنظم المعاصرة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٧٧ ، ص ٧١ .

(٥) ينظر نص المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .

ما ألزم به القانون السلطة المالية من أتباع التبليغ التحريري على المكلف بدفع الضريبة وتاريخ استحقاقها إذ جاء في القانون (على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطياً بدفع ضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها ويعتبر توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع)^(١) وسبب تقييد سلطة الإدارة المالية في النصين أعلاه يرجع إلى أن القانون ألزم السلطة المالية بأتباع أسلوب وإجراء معين لا ينبغي على الأخيرة مخالفته وألا عد إجراؤها باطلاً.

ب. **سلطة الإدارة المالية التقديرية:** وتكون سلطة الإدارة تقديرية عندما يفسح المشرع الضريبي المجال أمام الإدارة لتقدير متطلبات الظروف التي تعرض عليها وبالتالي يقع عليها اختيار نوع التصرف الملائم لكل ظرف على حدة^(٢) ومن الأمثلة التشريعية التي أوردتها المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ما أورده المشرع في القانون من أجازته للإدارة المالية في حالة وجود أسباب مبررة شخصية كانت كإصابته بمرض أقره عن مزاولة أعماله التجارية أو مبررات عامة متعلقة بالحالة الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية المتعلقة بتقسيط مبلغ الدين الضريبي المترتب في ذمة المكلف وذلك بناء على طلب كتابي مقدم من قبل المكلف على أن تبلغه السلطة المالية بمقدار كل قسط من الإقساط وتاريخ استحقاقه في حالة موافقة السلطة المالية على ذلك إذ نص على (للسلطة المالية تقسيط الضريبة بناء على طلب تحريري يقدمه المكلف إذا وجدت أسباباً مبررة للتقسيط على أن تبلغه بمقدار كل قسط من الإقساط وتاريخ استحقاقه)^(٣).

الفرع الرابع

أمريّة القواعد الضريبية

ثار جدل فقهي كبير بين فقهاء المالية العامة والتشريع الضريبي حول طبيعة القواعد الضريبية هل هي قواعد أمرية أو قواعد مكملة؟

(١) ينظر نص المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٢) ينظر د. عبد القادر باينه : القضاء الإداري المبادئ العامة والتطور التاريخي ، دار توبقال للطباعة والنشر ، المغرب ، ١٩٨٥ ، ص ٢٤.

(٣) ينظر نص المادة (٤٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

وقبل الإجابة عن التساؤل المطروح لابد من إعطاء نبذة مختصرة عن هذه القواعد وعلى النحو الآتي^(١):

١. **القواعد الآمرة:** هي تلك القواعد التي يلتزم الأفراد باحترامها ولا يستطيع احد التحلل من الخضوع لها ولو تم ذلك من خلال الاتفاق بين الأفراد بعضهم مع البعض الآخر كونها لا يصح الاتفاق على مخالفتها كالقاعدة القانونية التي تحرم القتل على صعيد قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩.

٢. **القواعد المكملة:** هي القواعد التي يمكن الاتفاق على مخالفتها وان حصل مثل هذا الاتفاق استبعد حكمها وبعبارة أخرى أنها قواعد يلتزم الافراد باحترامها ما لم يتفقوا على خلافها وهكذا نجد ان سلطان ارادة الافراد متفاوت حسب نوع القاعدة القانونية حيث ان سلطان ارادتهم منعدم إزاء القاعدة القانونية الإمرة بينما نجد ان سلطان الإرادة في القاعدة القانونية المكملة او المقررة كاملاً وموفاً كاتفاق البائع والمشتري على اداء الثمن في غير المكان الذي يسلم فيه المبيع في حين ان القانون اشترط اداءه في مكان تسليم المبيع. وهنا نعود للإجابة عن التساؤل السابق فنقول اختلف الفقه الضريبي^(٢) بخصوص طبيعة قواعد التشريع الضريبي فذهب بعضهم إلى اعتبارها من القواعد الإمرة كونها تلزم المكلفين (طبيعيين كانوا أم معنويين) بالخضوع لإحكامه من حيث بيان الواقعة المنشئة للضريبة وأسعارها و الإعفاءات المتعلقة بها ونطاق سريانها على المكلفين بها والعقوبات المفروضة على المخالفين لأحكامها.

في حين يذهب آخرون^(٣) إلى اعتبار غالبية أحكامها من القواعد الإمرة أما البعض الآخر فهي مكملة كونها تجيز للأفراد الاتفاق مع السلطة المالية على الاتفاق على ما يخالفها دون ان يترتب على تلك المخالفة انتهاك الإطار العام للتشريع الضريبي.

ونحن من جهتنا نميل إلى اعتناق الرأي الثاني الذاهب إلى اعتبار غالبية أحكامها من القواعد الآمرة وهي تلك المتعلقة بالفرض والجباية والتعديل والإلغاء والإعفاء لأنها تعد من قبيل النظام العام التي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامها كونها تتعلق بموضوع حقوق الخزانة العامة وذات مساس بحقوق المواطنين واعتبار بعضها الآخر من قبيل القواعد المكملة كالقاعدة المتعلقة بتغيير

(١) ينظر زهير البشير وعبد الباقي البكري : المدخل لدراسة القانون ، مطابع وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، بغداد ، ١٩٨٢ ، ص ٢٤٤.

(٢) ينظر د. اعداد علي حمود : المالية العامة والتشريع المالي ، ط ١ ، مطابع جامعة بغداد ، بغداد ، ١٩٨٥ ، ص ٦١ وما بعدها.

(٣) ينظر د. عوض فاضل اسماعيل : محاضرات غير منشورة في المالية العامة ، القيت على طلبة الدراسات العليا في كلية الحقوق / جامعة النهريين ، للعام الدراسي ٢٠٠١ / ٢٠٠٢.

السنة الحسابية الخاصة بالمكلف إذا أراد الأخير ذلك شرط موافقة السلطة المالية إذ نص المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ على انه (إذا اتخذ أحد المكلفين تاريخاً معيناً لسد حساباته غير اليوم الذي يسبق السنة التقديرية للسلطة المالية أن تسمح له بتقديم حساب دخله للسنة التي تنتهي مدتها باليوم الذي عينه لسد حساباته من السنة السابقة وإذا قبلت السلطة المالية ذلك في سنة ما فلها أن تعمل بها في تقدير الضريبة لكل من السنين التي تليها ولها أن تجري أية تسوية عادلة تراها)^(١).

الفرع الخامس

الذاتية الخاصة للقاعدة الضريبية

للقاعدة الضريبية ذاتية خاصة بها من قواعد القانون العام الا ان هذا لا يعني ان القواعد الضريبية حالها حال بقية القواعد بل ان هذه الذاتية لا تعني الاستقلال بقدر ما تعني التعاون شرط ان تتحقق الموافقة ما بين المعاونة وخصوصية تلك القواعد الضريبية ومثالها المقاصة ما بين دين الضريبة ودين المكلف وتتحقق المقاصة^(٢) الضريبية بتلاقي دين الضريبة الناشئ في ذمة المكلف لصالح الدولة (الدين العام) مع الدين الذي يثبت لذات المكلف في ذمة الدولة (الدين الخاص) بمعنى أن تكون الدولة دائنة للمكلف بمبلغ الضريبة ويكون ذات المكلف في عين الوقت دائناً لها بدين آخر إذ تترك المقاصة آثارها على الدينين بالمقدار الذي تم فيه التلاقي بينهما. ويشترط لوقوع المقاصة الضريبية عدة شروط هي^(٣):

١. أن يوجد التزامان اثنان.
٢. أن تجتمع لدى كل من الطرفين صفتا الدائن والمدين.
٣. أن يكون كل من الطرفين دائناً ومديناً للطرف الآخر بصفة واحدة بمعنى أنه لا يكون للمقاصة موطن قدم إذا كان أحد الطرفين مديناً للآخر بصفته الشخصية ودائناً له بصفته ولياً أو وصياً أو قيمياً أو وكيلاً ... الخ^(٤).

(١) ينظر نص المادة (٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
(٢) عرف القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ (المقاصة) في المادة (٤٠٨) منه بأنها (إسقاط دين مطلوب لشخص من غريمه في مقابلة دين مطلوب من ذلك الشخص لغريمه). في حين عرفها بعض الكتاب بأنها (طريقة من طرق انقضاء الالتزام بتحقيق بتلاقي دينين في نمتي شخصين كل منهما دائن ومدين للطرف الآخر بدين عن سبب غير الذي نشأ بتوفره الدين الثاني) أنظر في هذا: د. طلبة وهبة خطاب: أحكام الالتزام بين الشريعة الإسلامية والقانون، ط ١، مطبعة دار الصفا، القاهرة، ١٩٧٧.
(٣) ينظر ذوالفقار علي رسن الساعدي، الإقامة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، مصدر سابق، ص ١٧٥.

(4) Conessen0S : The Indonesian Salex Tax 0Kulwer derenter . 1973 . p(101)

وفي الرأي الراجح في الفقه الضريبي انه لا يمكن إجراء المقاصة ما بين دين الضريبة ودين المكلف لان الدينين من طبيعتين مختلفتين فالأول وهو دين الضريبة يعتبر من الديون الممتازة المتعلقة بحقوق الخزينة العامة بينما يعد دين المكلف ديناً عادياً^(١).

ويمكن أن نضيف أيضاً إلى الخصائص التي سبق التنويه عنها خصيصة أخرى تتمثل بعدم رجعية الضريبة إلى الماضي وتعني هذه الخصيصة بعدم شمول النصوص الضريبية النافذة على ما تحقق من دخل أو عائد أو إيراد للمكلف قبل نفاذه وان النص الضريبي واجب التطبيق هو النص النافذ وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة^(٢).

ولتحديد هذه الخصيصة يقتضي تحديد وقت نفاذ النص الضريبي وتحديد وقت تحقق العائد أو الإيراد أو الدخل للمكلف على أن يكون الوقت الأول قد سبق الوقت الثاني أو عاصره.



الخصائص المميزة للضرائب ذات القالب الحر

ان للضرائب ذات القالب الحر خصائص عدة تميزها من غيرها من انواع الضرائب الاخرى ويمكن ايجاز تلك الخصائص بالاتي:

- **أولاً:** ان المشرع الضريبي في الضرائب ذات القالب الحر دائماً ما يأبى تحديد عنصر الفرض فيها مسبقاً بشكل دقيق وتفصيلي انما يترك تفاصيل الواقعة المنشئة للضريبة او المعفية او المسببة للجباية لجهة اخرى غير السلطة التشريعية كالسلطة التنفيذية على سبيل المثال او قد يلجأ الى تجزئة القاعدة الضريبية بالاحالة الى مصدر آخر من مصادر القانون كالعرف او احكام القضاء وحتى قواعد العدالة واحكام الشريعة الاسلامية الغراء او الى تعليمات تصدر عن السلطة التنفيذية^(٣).
- **ثانياً:** تتسم الضرائب ذات القالب الحر بالمرونة لقيام المشرع الضريبي بترك احد عناصر الركن المادي كمحاولة للتخلص من الجمود الذي يكتنف القاعدة الضريبية المحكومة بمبدأ قانونية وشرعية الضريبة وعلى هذا الاساس نرى بأن المشرع الضريبي غالباً ما يلجأ الى

(١) ينظر فوزت فرحات ، مصدر سابق ، ص ١٠١ .

(٢) ينظر عبد الكريم السروري ، مصدر سابق ، ص ٩٧ .

(٣) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٦ .

عدم تحديد عنصر الفرض وترك هذا التفصيل الى السلطة التنفيذية لعدة اسباب يمكن اجمالها بالاتي^(١):

١. أن التشريع الضريبي لا يمكنه احتواء كافة الحلول والتفصيلات لجميع المسائل التي تظهر أمام السلطة المالية في التطبيق أو يحدد الموقف الذي يتعين عليها اتخاذه في كافة الأمور ما هو قائم وما قد يستجد كما أن الحلول النظرية قد يستحيل تطبيقها حرفياً لذلك فمن الحكمة أن يترك للسلطة المالية قدرٌ من حرية الحركة في مواجهة مثل هذه الظروف على ضوء من الواقع وظروف الحال.
٢. أن السلطة المالية أكثر قدرة من غيرها على وضع الحلول لكثير من المشاكل المتعلقة بالضريبة بل والكشف عنها نتيجة لمساسها الفعلي بالممارسات العملية كما يسهل عليها الحصول على الكثير من المعلومات التي تخص كل حالة على حدة.
٣. أن تخويل السلطة المالية سلطة تقديرية في بعض التصرفات يؤدي إلى إنماء روح الابتكار والتجديد ولولا ذلك لتحولت الإدارة إلى أداة ميتة لا روح فيها.

● **ثالثاً:** ان القاعدة الضريبية التي تضمها تكون دائماً فيها احالة الى مصدر اخر كالقانون او التعليمات او العرف او احكام القضاء او مبادئ العدالة او حتى مبادئ الشريعة الاسلامية الغراء^(٢).

● **رابعاً:** تمتاز الضرائب ذات القالب الحر باشتراك اكثر من جهة في تحديد الركن المادي فيها من خلال ان عنصر الحكم فيها دائماً ما يتم من خلال السلطة التشريعية المختصة بسن القوانين على ان يترك تحديد احد عناصره لجهة اخرى غير السلطة التشريعية^(٣).

● **خامساً:** ان الضرائب ذات القالب الحر رغم اشتراكها مع بقية الضرائب الاخرى من حيث مراعاتها لقواعد الضريبة الا انها في جوانب معينة تبتعد عن قاعدة اليقين في القاعدة الضريبة اذ لا تتضح صورة هذه الضريبة او المكلفين بها او بيان حالات الاستثناء منها او الاعفاء من الخضوع لاحكامها الا بعد تدخل من قبل الجهة التي تمت الاحالة اليها لتحديد تلك العناصر لقيام المشرع بترك الركن المادي او احد عناصره على جهة اخرى غير السلطة المختصة اصلاً بالتشريع^(٤).

(١) ينظر د. اسماعيل البدوي : القضاء الاداري (مبدأ المشروعية) ، ط ١ ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٩٢ ، ص ١١١ ؛ د. نواف كنعان : القضاء الاداري ، ط ١ ، دار الثقافة للطباعة ، عمان ، ٢٠٠٢ ، ص ٣٧.

(٢) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٦.

(٣) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، المطابقة في التشريع الضريبي العراقي ، مصدر سابق ، ص ١٥.

(٤) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٦.

المبحث الثالث

تمييز الضرائب ذات القالب الحر مما يختلط بها من اصطلاحات

قد تختلط الضرائب ذات القالب الحر مع بعض الاصطلاحات كالضرائب ذات القالب المحدد وكذلك الضرائب المفروضة بناء على قانون لذا وبغية تسليط الضوء حول هذا الموضوع سنحاول دراسته في مطلبين نعرض في الاول منهما لتمييز الضرائب ذات القالب الحر من الضرائب ذات القالب المحدد اما الثاني فنكرسه لبيان لتمييز الضرائب ذات القالب الحر من الضرائب المفروضة بناء على قانون.

المطلب الأول

تمييز الضرائب ذات القالب الحر عن الضرائب ذات القالب المحدد

من اجل الوصول الى اهم اوجه المقارنة ما بين الضرائب ذات القالب الحر والضرائب ذات القالب المحدد لابد اولاً من بيان ماهية الضرائب ذات القالب المحدد ثم نبحت في نقطة اخرى اهم اوجه التشابه والاختلاف بين الضريبتين وسنكرس فرعاً مستقلاً لكل نقطة من هاتين النقطتين.

الفرع الأول

ماهية الضرائب ذات القالب المحدد

لم يتطرق المشرع الضريبي العراقي حاله حال معظم التشريعات المقارنة الى بيان المراد بـ(الضرائب ذات القالب المحدد) كما جاء الفقه الضريبي والمالي خالياً من التطرق لهذا الاصطلاح الامر الذي يستدعينا الرجوع الى فقه القانون الجنائي لاشتراك كلا القانونين بمبدأ القانونية ومبدأ الشرعية^(١).

اذ يفرض مبدأ قانونية الضريبة قيام المشرع الضريبي بحصر الاختصاص في شؤون الضرائب بالسلطة التشريعية المختصة واذا ما ارادت هذه الاخيرة ان تفرض ضريبة او تعفي

(١) ينظر احمد خلف حسين الدخيل : تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، ٢٠١٠ ، ص ٩ وما بعدها.

منها او تقرر جبايتها فانها ستصب ذلك في نص قانوني تضمنه قاعدة ضريبية تضمنها عنصري الفرض والحكم.

وقد عرف بعض الفقهاء (الضرائب ذات القالب المحدد) بانها (نوع من انواع الضرائب التي ينفرد المشرع في تحديد جميع اركانها وعناصرها تحديدا دقيقا دون ان يترك لاية جهة اخرى فرصة التدخل في ذلك التحديد)^(١).

مما تقدم في اعلاه يمكننا تعريف هذه الضرائب بأنها الضرائب التي يحدد المشرع الضريبي من خلالها كافة التفاصيل المتعلقة بالضريبة وبشكل دقيق دون ان يسمح لاي جهة اخرى بالتدخل في بيانها مما يفتح الباب امام الاجتهادات الفقهية واحتمالات التهرب الضريبي الناتج عن قلة الوعي الضريبي.

ان الاخذ بهذا النوع من الضرائب ما هو الا تطبيق لمبدأ قانونية او شرعية الضريبة القاضي بضرورة حصر الاختصاص بالشؤون الضريبية بالسلطة المختصة بتشريع القوانين دون غيرها من السلطات^(٢) كما ان الالتزام بقاعدة اليقين الضريبي يستدعي بالضرورة أن تكون الضريبة يقينية وليست عشوائية كون الضريبة إلزامية تحددها السلطات المركزية بقانون يحدد فيه معالم الضريبة من حيث نسبتها ووعاؤها ومواعيد تحصيلها والإعفاءات الخاصة بها حتى يكون المكلف بها على دراية تامة بالنصوص القانونية بها وهذا لا يأتي إلا إذا كانت النصوص التشريعية مستقرة وثابتة وليست عرضة للتبديل والتغيير دون أن يترك ذلك لاجتهاد الاداريين^(٣).

مما تقدم يمكن حصر اهم خصائص الضرائب ذات القالب المحدد بالاتي^(٤):

١. ان الضرائب ذات القالب المحدد لا تتطلب قيام المشرع الاحالة الى مصادر القانون الاخرى كالعرف او احكام القضاء او مبادئ العدالة اوحتى الشريعة الاسلامية الغراء او الاحالة الى جهة اخرى غير السلطة المختصة بالتشريع لان المشرع الضريبي في هذا النوع من الضرائب يتولى بيان كافة التفاصيل المتعلقة بالضريبة كالركن المادي فضلاً

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٧ ؛ د. عبد الفتاح الصيفي ، مصدر سابق ، ص ٩ .

(٢) ينظر د. هشام محمد صفوت العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية في العراق ، مطبعة عصام ، بغداد ، بغداد ، ١٩٨٦ ، ص ٨١ ؛ د. فوزي فرحات ، مصدر سابق ، ص ٢٦ ؛ د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص ١٤٢ ؛ ذوالفقار علي رسن ، مصدر سابق ، ص ١١٧ .

(٣) ينظر د. جهاد سعيد خصاونة : المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الاردني ، ط ١ ، دا الاوائل للطباعة والنشر ، عمان ، ١٩٩٩ ، ص ١٠٣ ؛ د. اعاد حمود القيسي : المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط ٣ ، دار الثقافة ، عمان ، ٢٠٠٠ ، ص ١٢٩ .

(4) P.M.Gaudernet : precisde Finances publiques . Paris . 1970 p (384).

- عن الواقعة المنشئة للضريبة وحتى حالات الاستثناء والاعفاء من الضريبة الامر الذي يمنع بمقتضاه تدخل اي جهة اخرى غير السلطة التشريعية في عملية التحديد.
٢. ان هذا النوع من الضرائب يمثل خير تجسيد لمبدأ قانونية وشرعية الضريبة من خلال تجسيدها في المصدر الأوحد للتشريع الضريبي لا يكون الا في مصدر واحد هو القانون المكتوب (التشريع).
٣. تعد الضرائب ذات القالب المحدد من اكثر انواع الضرائب جموداً وبعيدة كل البعد عن المرونة على ان ذلك لا يشمل جميع تلك القواعد بل قد تكون هناك بعض القواعد التي تضم ضرائب ذات قالب محدد مثل صدور المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل التي حددت شروط تنزيل النفقات والتي فيها من المرونة بحيث تجعل اية نفقات تنطبق عليها تلك الشروط واجبة التنزيل من الوعاء الضريبي^(١).

الفرع الثاني

اوجه التشابه والاختلاف بين الضريبتين

- سنتناول هذا الموضوع في نقطتين نكرس الاولى لبيان اوجه التشابه بين الضريبتين في حين نعرض في الثانية اوجه الاختلاف بين الضريبتين وعلى النحو الاتي:
- أولاً: اوجه التشابه بين الضريبتين.**
- تتشابه الضرائب ذات القالب المحدد في بعض خصائصها مع الضرائب ذات القالب الحر بالاتي^(٢):

١. اشتراك كلا الضريبتين بالاركان الخاصة بكل منهما من خلال ضرورة توافر الركن المادي والشرعي فضلاً عن الاركان الخاصة الاخرى من خلال أن كل ضريبة تفرض بقانون يتولى تحديد القواعد او المبادئ العامة اللازمة لتطبيق الضريبة إلا ان دين الضريبة لا يتحقق بذمة الشخص لمجرد صدور قانون الضريبة أما يتطلب نشوء هذا الدين ان يتحقق الشرط الذي حدده القانون وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة.
٢. ان كلا الضريبتين تعتبران تجسيداً لمبدأ القانونية وان كانت الضرائب ذات القالب الحر تعتمد على مبدأ الاحالة الى مصادر قانونية اخرى او جهة اخرى غير السلطة التشريعية

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٧.
 (٢) ينظر في هذا : د. حسين خلاف : الاحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ٤٥ ؛ د. عادل احمد حشيش ، التشريع الضريبي المصري ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٢٤ وما بعدها ؛ محمد علوم محمد : الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة النهريين ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٩.

الا ان هذا لا يعد تفويضاً لمبدأ القانونية لا بل ان هناك الكثير من الضرائب ذات القالب الحر فيها تكريس والتزام بمبدأ القانونية ايضاً.

ثانياً: اوجه الاختلاف بين الضريبتين.

على الرغم من تشابه الضرائب ذات القالب المحدد مع الضرائب ذات القالب الحر في بعض الالوجه الا ان هناك اوجهاً كثيرة للاختلاف بينهما يمكن ادراجها بالاتي^(١):

١. التحديد الدقيق لعنصر الفرض في القاعدة الضريبية في الضرائب ذات القالب المحدد لانفراد السلطة التشريعية بالجهة المحددة لها بموجب الدستور ودون ان يترك المشرع الضريبي لاي جهة اخرى بالتدخل لتحديد الركن المادي او احد عناصره، في حين ان عنصر الفرض في القاعدة الضريبية في الضرائب ذات القالب الحر يكون مرناً بمعنى قيام المشرع الضريبي بتمكين جهة اخرى غير السلطة التشريعية بالتدخل الى جانب الاخيرة لتحديد بعض عناصر الركن المادي متمثلاً ذلك بتحديد الواقعة المنشئة للضريبة او بيان البعض من حالات الاستثناء وبيان بعض اوجه الاعفاء او الشروط المسببة للحماية.

٢. ان اعتماد المشرع الضريبي في الضرائب ذات القالب الحر على نظام الاحالة يكاد يكون دائماً من خلال قيام المشرع بالاحالة الى جهة اخرى او الاعتماد على مصدر آخر للقانون في تحديد بعض عناصر الركن المادي للضريبة وهذا خلاف الحال في الضرائب ذات القالب المحدد التي وان اعتمدت على نظام الاحالة فانه سيكون من خلال الرجوع الى السلطة التشريعية ذاتها لتحديد في نص قانوني اخر يصدر لاحقاً العناصر المفقودة في الركن المادي للضريبة.

٣. تعتبر الضرائب ذات القالب الحر وكما سنبينه لاحقاً اسبق في الظهور من الناحية التاريخية من الضرائب ذات القالب المحدد كون الاخيرة بدأت مع بداية ترسيخ مبدأ قانونية الضريبة.

٤. في الوقت الذي تتشارك فيه كلا الضريبتين بأخذهما بمبدأ القانونية الا انهما يختلفان من حيث ان الضرائب ذات القالب المحدد اخذت بالالتزام الصارم بمبدأ القانونية على عكس الضرائب ذات القالب الحر اذ تم تفويض هذا المبدأ في بعض الحالات.

٥. تتجسد قاعدة اليقين في الضرائب ذات القالب الحر بضرورة تحديد الضريبة المفروضة على المكلف على وجه الدقة واليقين وليس بأسلوب عشوائي، بعبارة اخرى تقتضي هذه

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٨ .

القاعدة أن تكون الضريبة محددة بدون غموض أو تحكم فيما تغيب هذه القاعدة في الضرائب ذات القالب الحر إذ لا يخفى مدى الوضوح الذي تكون عليه القاعدة الضريبية إذا كانت في صورة تشريعية صادرة عن السلطة التشريعية في البلاد وعلى العكس يكون الإبهام والغموض الصفة المميزة لها في حالة اكمالها باحد المصادر الاخرى كالعرف ومبادئ الشريعة الاسلامية ومبادئ العدالة.

المطلب الثاني

تمييز الضرائب ذات القالب الحر من الضرائب المفروضة بناءً على قانون

من اجل الوصول الى اهم اوجه المقارنة ما بين الضرائب ذات القالب الحر والضرائب المفروضة بناءً على قانون لا بد اولاً من بيان ماهية الضرائب بناءً على قانون ثم نبحت في نقطة اخرى اهم اوجه التشابه والاختلاف بين الضريبتين وسنكرس فرعاً مستقلاً لكل نقطة من هاتين النقطتين.

الفرع الأول

ماهية الضرائب بناءً على قانون

جاءت التشريعات الضريبية العراقية كما هو الحال بمعظم التشريعات المقارنة خالية من التطرق الى بيان المراد بـ(الضرائب بناءً على قانون) الامر الذي يستدعينا الرجوع الى الفقه الضريبي والمالي لبيان المراد بهذا الاصطلاح.

بعد نضال طويل خاضته الشعوب المتعطشة للتحرر من استبداد وجور وظلم الملكيات المستبدة استطاعت هذه الشعوب من ان تحصل على اقرار مبدأ قانونية الضريبة في الوثائق الدستورية الذي يعد قمة المكاسب التي احرزتها الامم المختلفة حتى بدا اليوم امراً مسلماً به لدى اغلب النظم الدستورية المعاصرة التي اعلنت عن تمسكها الشديد به والا تفرض الاعباء الضريبية ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى احد من ادائها الا بمقتضى قانون تسنه السلطة التشريعية المختصة ممثلة الامة والمعبرة عن ارادتها الحرة الاصلية^(١).

(١) ينظر د. رمضان ابو السعود : المدخل الى القانون ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٦ ، ص ١٤٣ ؛ د. حمدي عبد الرحمن : فكرة القانون ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٧٩ ، ص ٥٧ وايضا د. حسين خلاف : الاحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ٤٦ .

بيد ان هذا المبدأ كان من جانب آخر محلاً لتطور كبير في اغلب الانظمة الدستورية التي قبلت ورود استثناء على حكمه تمثل في تخلي السلطة التشريعية عن اختصاصها الاصيل في سن قانون الضريبة واناطته الى السلطة التنفيذية في احوال خاصة ولمدة معينة تباشره من خلال قرارات ادارية تنظيمية لها قوة القانون^(١) تؤدي دوراً منشأً في شؤون الضرائب ومن ثم غدت تلك القرارات تغزو ميدان الضرائب بمقتضى تخويل من جانب السلطة التشريعية وذلك على درجات متفاوتة شهدها تشريع الضرائب المباشرة العراقية والمقارنة^(٢).

ولقد نال مبدأ سيادة القانون اهميته البالغة عقب الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ باعتباره اساساً لمبدأ عام يرتكز عليه ليس في مجال الضرائب فحسب بل في سائر المجالات الاخرى اذ كان مشرعو الثورة الفرنسية يشددون كثيراً في جعل القانون سائداً في شؤون الضرائب بأن لا تفرض الا في شكل مكتوب تسنه السلطة التشريعية باعتبارها صاحبة السيادة الحقيقية وانكروا على السلطة التنفيذية اية وظيفة في هذا المجال حتى انهم انكروا عليها حق وضع قرارات ادارية تنظيمية بغية تنفيذ احكام قانون الضريبة وتفسيره^(٣).

بيد ان هذا الاصل قد تغير تدريجياً انسجاماً مع حكم الضرورات العملية بان اصبح قانون الضريبة ينظم من خلال قرارات تنظيمية (لوائح تنفيذية) بدلاً من القانون وغدت السلطة التنفيذية تتغلغل تدريجياً في الشؤون الضريبية ليس في مجال تنفيذ احكام قانون الضريبة وتسهيل تطبيقه فحسب بل اتسعت لتشمل فرض الضريبة وجبايتها من خلال تخويل السلطة التنفيذية في حالات عدة صلاحية الحلول محل السلطة التشريعية للقيام ببعض الصلاحيات في شؤون الضرائب وذلك بمقتضى قرارات ادارية تنظيمية لها قوة القانون لا تحتاج الى مصادقة تشريعية عليها^(٤). وهناك عدة تبريرات قيلت للاخذ بالتفويض في الشؤون السياسية عامة والشؤون الضريبية خاصة يمكن ارجاعها للاتي:

١. ان النظام الضريبي الجديد اتسم بطابع فني معقد الامر الذي جعل من المتعذر على النواب في البرلمان فهمه ومعالجته لذا شعروا بعجزهم المؤكد عن اجراء اية اصلاحات او تنظيمات يتطلبها العمل الضريبي وتجلى لهم ضرورة تخلي المجالس النيابية عن سلطتها

(١) ينظر د. طعيمه الجرف : مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الادارة العامة للقانون ، ط ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٦ ، ص ١٥٤ ؛ د. حسين خلاف ، مصدر سابق ، ص ٤٧ .
(٢) ينظر د. رمضان ابو السعود ، مصدر سابق ، ص ١٤٥ ؛ د. حسين خلاف ، المصدر نفسه ، ص ٤٧ .
(٣) ينظر د. طعيمه الجرف ، المصدر نفسه ؛ د. محمد طه البدوي و محمد حمدي النشار : اصول التشريع الضريبي المصري ، ط ١ ، دار المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٥٩ ، ص ٣٣ .
(٤) ينظر د. مضان ابو السعود : المدخل الى القانون ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٦ ، ص ١٤٣ ؛ د. حمدي عبد الرحمن : فكرة القانون ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٧٩ ، ص ٥٧ ؛ د. حسين خلاف : الاحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ٤٦ .

في هذه الشؤون عن طريق التفويض للسلطة التنفيذية لكي تمارسها بما يتوافر لها من خبرة ومهارة على استيعابها وتنظيمها على نحو افضل^(١).

٢. عجز البرلمان عن اجراء اصلاحات قانونية في شؤون الضرائب بقوانين عادية بسبب بطء الاجراءات التشريعية^(٢) وميل اعضائها وجنوحهم الى ارضاء الناخبين بعدم تعديل قانون الضريبة بما يمسههم اضافة الى وقوع العديد من اعضاء البرلمان تحت تأثير اصحاب المهن والمصالح الذين عمدوا الى الحيلولة دون تعديل القانون بما يؤدي الى زيادة اعبائهم.

من كل ما تقدم عرف بعض الفقهاء^(٣) الضرائب بناءً على قانون بانها (هي الضرائب التي تملك السلطة التنفيذية فيها اختصاصاً مفوضاً).

وعليه يمكننا تعريف (الضرائب بناءً على قانون) بأنها الضرائب التي اجاز المشرع الضريبي من خلالها منح السلطة التنفيذية وبناءً على تفويض مسبق من قبل البرلمان صلاحية فرضها وتحديد عناصرها كافة او البعض منها الا ان هذا التفويض مقيد بشروط عديدة ينبغي توافرها ابتداءً لإعماله.

وإذا كان هذا النوع من الضرائب لا يختلف عن غيره من الضرائب من حيث الاركان العامة او الخاصة للضرائب بشكل عام الا انها تمتاز بخصائص تميزها من غيرها من الضرائب يمكن اجمالها بالآتي^(٤):

١. ان الضرائب بناءً على قانون يمكن ان تأخذ صورة الضرائب ذات القالب الحر اذا ما تولت السلطة التنفيذية تحديد عناصر ركنها المادي فقط وتترك لجهة اخرى مهمة بيان العناصر الاخرى كما يمكن ان تكون ضريبة ذات قالب محدد ويكون ذلك في الحالة التي تستقل بها السلطة التنفيذية بتحديد جميع عناصر الركن المادي فيها.

(١) ينظر د. مصطفى أبو زيد فهمي : القضاء الإداري في مجلس الدولة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٩ ، ص ٣٩٠ ؛ د. عبد الغني بسيوني : القضاء الإداري ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٦ ، ص ٤٦-٤٧ .

(٢) ينظر د. حسين خلاف ، مصدر سابق ، ص ٤٦ ؛ د. أنور رسلان : وسيط القضاء الإداري ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٩٩ ، ص ١٨٣ .

ولقد ترتب على انبساط القرارات الادارية التنظيمية التي تصدرها السلطة التنفيذية في مجال شؤون الضرائب ان تؤكد للقضاء الاداري في بعض الدول كما هو الحال في كل من فرنسا ومصر الذي يختص بالنظر في منازعات الضرائب المباشرة حقه في مراقبة مشروعية تلك القرارات التي تؤدي دوراً منشأ في شؤون الضرائب بناءً على تفويض السلطة التشريعية ولم يفق اختصاص القضاء الاداري برقابته عند حد مراعاة السلطة التنفيذية للحدود القانونية للتفويض من حيث شروطه واوضاع ممارسته بل امتدت ولايته لتتال مدى ملائمة وانسجام تلك القرارات التنظيمية مع قواعد قانون الضريبة ومبادئه الاساسية. لمزيد من التفصيل ينظر: عبد الامير محسن مغير : سلطة الادارة في اصدار القرارات التنظيمية والرقابة عليها ، رسالة ماجستير ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، ١٩٨٠ ، ص ١٣٧ .

(٣) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٩ .

(٤) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، المصدر نفسه ، ص ٩ .

٢. ان هذا النوع من انواع الضرائب لا يمثل انتهاكاً لمبدأ قانونية الضريبة لان امر التفويض يقتضي ان يكون منصوصاً عليه بمقتضى احكام الدستور وبالتالي فإن كان الاخير قد حصر الاختصاص الضريبي بالسلطة التشريعية دون غيرها في جميع الامور المتعلقة بالضريبة من الفرض والجباية والاستثناء والاعفاء منها فان الضرائب بناءً على قانون ستشكل بلا شك انتهاكاً وخرقاً واضحاً لمبدأ قانونية الضريبة اما اذا اجاز المشرع الدستوري للسلطة التشريعية ان تفوض البعض من اختصاصاتها التشريعية في الفرض او الاعفاء او الاستثناء او الجباية للسلطة التنفيذية فأن الضرائب بناءً على قانون ستمثل تكريساً لمبدأ شرعية الضريبة.

٣. ان الضرائب بناءً على قانون فيها تخويل مسبق بمقتضى احكام الدستور للسلطة التنفيذية بشأن فرض ضريبة او الاعفاء منها او استثنائها وبمقتضاها يكون للحكومة أن تمارس الوظيفة التشريعية في حدود مسائل معينة يتضمنها القانون الصادر من البرلمان بتفويض الحكومة في هذا الشأن وتملك السلطة التنفيذية بواسطة هذه القرارات التي تصدرها تعديل أو إلغاء قاعدة قانونية تعالج موضوعات منصوصاً عليها في قانون التفويض.

٤. ان الضرائب بناءً على قانون فيها احالة من نص تشريعي عادي صادر عن السلطة التشريعية وهو نص التفويض او التحويل الى نص فرعي صادر عن السلطة التنفيذية بممارسة فرض الضريبة من خلال تحديد عناصر ركنها المادي او البعض منه.

الفرع الثاني

اوجه التشابه والاختلاف بين الضريبتين

بعد ان تم تحديد ماهية الضرائب بناءً على قانون وبيان اهم خصائصها نسلط الضوء في هذا الفرع على اوجه التشابه والاختلاف بين هذا النوع من الضرائب والضرائب ذات القالب الحر وسنحاول بحث هذا الموضوع في النقطتين الاتيتين:

أولاً: اوجه التشابه بين الضريبتين.

تتشترك الضرائب بناءً على قانون والضرائب ذات القالب الحر بخصائص عدة يمكن اجمالها بالاتي:

١. ان كلا الضريبتين يمكن ان تشكلا خرقاً لمبدأ قانونية الضريبة من خلال قيام السلطة التنفيذية بتحديد بعض عناصر الركن المادي للضريبة او كل هذه العناصر دون السلطة

المختصة اصلاً بالتشريع والممثلة بالسلطة التشريعية^(١) كما يمكن ان تمثلت تجسيدا له لان الاحالة الى جهة اخرى غير السلطة التشريعية في حالة الضرائب ذات القالب الحر او التفويض الى السلطة التنفيذية بتحديد بعض عناصر الضريبة لا يكون الا بمقتضى الاحكام الدستورية والقانونية والا شكل ذلك خرقاً وانتهاكاً صريحاً لاحكام الدستور والقانون.

٢. ان كلا الضريبتين فيهما احالة صريحة الى جهة اخرى غير السلطة التشريعية كما فيهما احالة من النص التشريعي الى تعليمات او لوائح تصدر من قبل السلطة التنفيذية^(٢).

٣. ان الضرائب بناءً على قانون غالباً ما تشكل ضرائب ذات قالب حر من خلال قيام السلطة التشريعية بتفويض بعض من اختصاصاتها في الفرض او الاعفاء او الجباية للسلطة التنفيذية.

ثانياً: اوجه الاختلاف بين الضريبتين.

على الرغم من التشابه الكبير ما بين الضرائب بناءً على قانون والضرائب ذات القالب الحر الا انهما يختلفان في نقطة واحدة تكاد تكون جوهرية الا وهي ان الضرائب بناءً على قانون لا تمثل سوى صورة من صور الضرائب ذات القالب الحر وهي الصورة التي تكون مجسدة في قاعدة ضريبية على بياض حيث يحيل المشرع الى السلطة التنفيذية لتكملة شق الفرض في القاعدة الضريبية في حين ان هناك صوراً اخرى لا تمثل ضرائب بناءً على قانون وهي صورة الاحالة الى العرف او مبادئ الشريعة الاسلامية الغراء او مبادئ العدالة او احكام القضاء لتكملة القاعدة الضريبية^(٣).

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٩ .

(٢) ينظر د. عادل احمد حشيش ، التشريع الضريبي المصري ، مصدر سابق ، ص ٢٥ .

(٣) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، مصدر سابق ، ص ١٠ .

الفصل الثالث

تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر

سبق القول بأن مبدأ قانونية الضرائب يعد قمة المكاسب التي احرزتها الامم المختلفة وهي بصدد نضالها ضد السلطات المطلقة للحكام في شؤون الضرائب بيد ان هذا المبدأ كان من جانب آخر محلاً لتطور كبير في اغلب الانظمة الدستورية التي قبلت ورود استثناء على حكمه وتمثل هذا في تخلي السلطة التشريعية عن اختصاصها الاصيل في سن قانون الضريبة وناطته الى السلطة التنفيذية في احوال خاصة ولمدة معينة من خلال قرارات ادارية تنظيمية لها قوة القانون لا بل في بعض الاحيان قد يترك المشرع الضريبي تنظيم امور معينة من خلال الاحالة الى القواعد العرفية.

لذا وبغية تسليط الضوء على هذا الموضوع سنحاول بحثه في نقطتين نكرس الأولى لبيان تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريعات المقارنة في حين نعرض في الثانية تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريعات الضريبية العراقية وسنكرس مبحثاً مستقلاً لكل نقطة من النقطتين اعلاه وعلى النحو الآتي:

المبحث الأول

الضرائب ذات القالب الحر في التشريعات المقارنة

لاستكمال عملية الامام بموضوع الضرائب ذات القالب الحر آثرنا تخصيص هذا المبحث لتسليط الضوء حول اهم تطبيقات هذا النوع من الضرائب في التشريعات المقارنة وسنأخذ كل من التشريع الضريبي الفرنسي والتشريع الضريبي الامريكي كأنموذجين عن التشريعات الغربية في حين سندرس التشريع الضريبي المصري والتشريع الضريبي الاردني كأنموذجين عن التشريعات العربية وسنكرس مطلباً مستقلاً لكل تشريع ووفق الترتيب الآتي:

المطلب الأول

التشريع الضريبي الفرنسي

يعتبر التشريع الفرنسي من اكثر التشريعات توسعاً والتزاماً بمبدأ قانونية الضرائب ذات القالب الحر ويمكن تجلي ذلك من خلال تضاعيف الدستور الفرنسي النافذ دستور الجمهورية الخامسة لسنة ١٩٥٨ ومن قبله اعلان حقوق الانسان والمواطن الفرنسي لسنة ١٧٨٩ الذي كرس مبدأ القانونية ووسع من نطاقه ليشمل جميع شؤون الضرائب بتأكيد على حق المواطنين بانفسهم او من خلال من يمثلهم في التأكد من ضرورة الفرائض العامة وارتضاؤها ومتابعة استخدامها^(١) كما نص الدستور الفرنسي النافذ لسنة ١٩٥٨ على قيام القانون بتحديد القواعد المتعلقة بأساس الضرائب بجميع أنواعها ونسبها وكيفية تحصيلها ونظام إصدار النقود^(٢).

والذي يتجلى من موقف المشرع الدستوري اعلاه ان المشرع الدستوري الزم المشرع العادي بتحديد كافة القواعد المتعلقة بأساس الضرائب بجميع أنواعها ونسبها وكيفية تحصيلها وهذا ما يدخل ضمن مبدأ قانونية الضريبة، اما ما عدا ذلك من مسائل خاصة بتحديد نطاق سريان الضريبة من حيث الاشخاص والاموال والحالات الخاصة بالاعفاء من الضرائب وأوقات جباية الضرائب بمختلف أنواعها فقد بقيت قاصرة على تحديدها من قبل المشرع العادي.

ولتسليط الضوء على الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الفرنسي سنحاول بحثها من نقطتين نكرس الاولى لبيان نطاق التفويض في التشريع الضريبي الفرنسي اما الثانية فنعرض فيها اهم تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي الفرنسي وسنخصص فرعاً مستقلاً لكل نقطة من هاتين النقطتين وعلى النحو الآتي:

الفرع الاول

نطاق التفويض في التشريع الضريبي الفرنسي

سبقت الاشارة الى ان مبدأ سيادة القانون نال عقب الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ اهمية بالغة باعتباره اساساً لمبدأ عام يرتكز عليه ليس في مجال الضرائب فحسب بل وفي سائر المجالات

(١) ينظر نص المادة (٤) من اعلان حقوق الانسان والمواطن الفرنسي لسنة ١٧٨٩.

(٢) ينظر نص المادة (٣٤) من دستور الجمهورية الفرنسية الخامسة لسنة ١٩٥٨.

الآخري ولقد بلغ حرص مشرعي الثورة على تأكيد تسلط القانون في شؤون الضرائب مبلغ التسلط المطلق حتى انهم انكروا على السلطة التنفيذية اية وظيفة بهذا المجال^(١).

الا ان هذا الاصل قد تغير تدريجياً انسجاماً مع حكم الضرورات العملية بأن اصبح قانون الضريبة ينظم من خلال قرارات ادارية تنظيمية (لوائح تنظيمية) بدلاً عن القانون وبدأت السلطة التنفيذية تتغلغل تدريجياً في الشؤون الضريبية ليس في مجال تنفيذ احكام التشريع الضريبي وتسهيل تطبيقه فحسب بل تعداه ليشمل فرض الضريبة وجبايتها من خلال تخويل السلطة التنفيذية صلاحية الحلول محل السلطة المختصة اصلا بالتشريع في حالات محددة للقيام ببعض الاصلاحات في شؤون الضرائب بمقتضى قرارات ادارية تنظيمية لها قوة القانون^(٢).

وقد انقسم الفقه الفرنسي من حيث الأخذ بالتفويض في شؤون الضرائب على قسمين يمكن اجمالهما بالاتي:

• **الاتجاه الاول:** ويمثل الرأي المعارض في تفويض السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في سن قانون الضريبة كون ذلك يمثل اخلاً بمبدأ الفصل بين السلطات عامة وبضوابط توزيع الاختصاص ما بين السلطين التشريعية والتنفيذية خاصة، وبالتالي خروجاً على مبدأ قانونية الضريبة ولهذا يرى انصار هذا الاتجاه الى ان ظاهرة التفويض رغم استقرارها في شؤون الضرائب الا انها لا تخلو من العيوب التي تتجلى باشاعة الفوضى والتحكيم في الضرائب الامر الذي يوجب تغليب القانون الصادر من البرلمان وتسيده في تلك الامور^(٣).

• **الاتجاه الثاني:** ويمثل الرأي المؤيد لتفويض السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في شؤون الضرائب لان التفويض لا يتم الا بمقتضى نصوص قانونية اي بارادة المشرع ذاته وبموافقة البرلمان عليه مما يعزز من سيادة القانون في مجال الضرائب واحتفاظه بقدر كبير من سلطانه^(٤).

وانسجاماً مع الرأي المتضمن اجازة تفويض السلطة التنفيذية سلطة الحلول محل السلطة التشريعية اجاز الدستور الفرنسي النافذ لسنة ١٩٥٨ للحكومة أن تطلب من البرلمان الترخيص بأن تتخذ بموجب مراسيم خلال مدة محددة تدابير تدخل عادة في نطاق اختصاص القانون من أجل تنفيذ برنامجها و تُتخذ المراسيم في مجلس الوزراء بعد

(١) ينظر د. طعيمة الجرف : مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الادارة العامة للقانون ، ط ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٦ ، ص ١٥٤ .

(٢) ينظر د. محمد طه بدوي و محمد حمدي النشار ، مصدر سابق ، ص ٣٣ .

(٣) ينظر المصدر نفسه ، ص ٣٥ .

(٤) ينظر د. حسين خلاف ، مصدر سابق ، ص ٤٩ .

استشارة مجلس الدولة وتكون المراسيم سارية المفعول منذ نشرها ولكنها تصبح لاغية إذا لم يُعرض مشروع القانون الخاص بإقرارها على البرلمان قبل التاريخ الذي يحدده قانون التفويض ولا يجوز التصديق عليها إلا بشكل صريح بعد انتهاء المدة المذكورة في الفقرة الأولى من هذه المادة لا يجوز تعديل المراسيم مجدداً إلا بمقتضى قانون في المواضيع التي تدخل في نطاق اختصاص القانون^(١).

وقد برر الفقه الفرنسي الاسباب التي دفعت بالمشروع الدستوري الى الاخذ بالتفويض في الشؤون الضريبية للاعتبارات الآتية^(٢):

١. تغير نظرة مشرعي الثورة الفرنسية الى الملكية الخاصة فلم يعد ينظر اليها على انها حق مقدس يحظر المساس به بل اخذ ينظر لها نظرة مختلفة تمثلت باعتبارها وظيفة اجتماعية ينظمها المجتمع بقوانينه على النحو الذي يحقق مصالحه السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية لا سيما بعد تغير موقف الدولة من اعتبارها دولة حارسة الى دولة تدخلية.

٢. عجز اعضاء البرلمان عن اجراء اية اصلاحات او تنظيمات يتطلبها العمل الضريبي لما اتسم به النظام الضريبي الجديد من طابع فني معقد الامر الذي دفع بالبرلمان الى التخلي عن سلطته في هذه الشؤون من خلال تفويضه للسلطة التنفيذية لكي تمارسها بما يتوفر لديها من خبرة ومهارة على استيعابها وتنظيمها على نحو افضل.

٣. بطء الاجراءات التشريعية وميل اعضاء البرلمان الى ارضاء الناخبين بعدم تعديل قانون الضريبة بما من شأنه ان يؤدي الى زيادة اعباء المكلفين المالية ان ادى الى عجز البرلمان عن اجراء اصلاحات قانونية في شؤون الضرائب بقوانين عادية.

الفرع الثاني

تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي الفرنسي

تعج التشريعات الضريبية الفرنسية بالكثير من تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر التي يتفق الفقه والقضاء الفرنسيان على دستوريتها وعدم مخالفتها لمبدأ قانونية الضريبة ويمكن اجمال ابرز تلك التطبيقات بالآتي:

(١) ينظر نص المادة (٣٨) من دستور الجمهورية الفرنسية الخامسة لسنة ١٩٥٨.
(٢) ينظر د.محمد طه بدوي و محمد حمدي النشار ، مصدر سابق ، ص ٣٣ ؛ د.حامد عبد المجيد دراز ، مصدر سابق ، ص ٤٤٣.

• أولاً: منح الإدارة الضريبية ممثلة باللجنة الإقليمية للضرائب المباشرة سلطة تقدير الأرباح الزراعية تقديراً جزافياً وفقاً لخصوبة الأرض ونوع المحصول لتحديد بذلك مقدار الضريبة عن طريق تحديد وعاء الضريبة الذي يفترض ان يترك للسلطة التشريعية لتقوم بتحديد^(١).

ان قيام السلطة التشريعية بالأحالة الى السلطة التنفيذية ممثلة باللجنة الإقليمية للضرائب المباشرة سلطة تقدير قيمة الأرباح الزراعية يعتبر مثلاً يحتذى به للضرائب ذات القالب الحر ولا يشكل انتهاكاً لقانونية الضريبة استناداً لاحكام المادة (٣٨) من الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ النافذ الذي اجاز للسلطة التشريعية تفويض السلطة التنفيذية في اصدار قرارات ادارية تنظيمية.

• ثانياً: من خلال التمعن بنص المادة (٣٤) من الدستور يتبين لنا ان المشرع الدستوري لم يقيد المشرع العادي بتحديد سعر الضريبة بنفسه انما لزم المشرع الضريبي تحديد الاطر الخارجية التي يجوز من خلالها للسلطة اللائحية تحديد سعر الضريبة بما يتفق مع نفقاتها بل تأخذ في بعض الاحيان سلطة القرار الممنوحة لغرف التجارة والصناعة لتحديد سعر الضريبة الاضافية على الضرائب المهنية المنشأة لتغطية النفقات الاعتيادية لهذه الغرف كما ترك الاعفاء من الضريبة للسلطة اللائحية وحسب ما يترأى لها^(٢).

• ثالثاً: تعتبر جميع حالات الاعفاء الضريبي الواردة في التشريعات الضريبية الفرنسية هي صورة من صور الضرائب ذات القالب الحر لان المشرع الضريبي الفرنسي ترك للسلطة التنفيذية تحديد واقعة الاعفاء من خلال اللوائح التنظيمية بعد ان يقوم المشرع الضريبي بتحديد الاطار العام لها في تلك القوانين وهذا ما أكده المشرع الدستوري في المادة (٣٤) منه ، اذ تستخدم السلطات الضريبية الفرنسية نظاماً يسمى "قواعد معاملة الأسرة" وبموجب هذه القواعد يتم تقسيم الدخل الخاضع للضريبة إلى اجزاء تتساوى مع عدد الإعفاءات الشخصية التي سيحصل عليها الفرد وعدد الإعفاءات الشخصية يعكس تكوين الأسرة فالأعزب يحصل على إعفاء واحد، والمتزوج ويعول طفلين يحصل على ثلاثة

(١) ينظر د. عصام بشور و د. نور الله نور الله و ديونس البطريق : التشريع الضريبي ، مطبعة ابن خلدون ، دمشق ، ١٩٨٩ ، ص ١٢٦ المشار اليه في د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٥ .

(٢) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٥ .

إعفاءات... وهكذا والأشخاص الذين يزيد عمرهم على ٦٥ عاماً يسمح لهم بإعفاء شخصي يخصم من الدخل الصافي الخاضع للضريبة وفقاً لمستوى دخولهم^(١).

• رابعاً: ان المشرع الدستوري اجاز لرئيس الجمهورية في ظل ظروف خاصة تنشأ عنها عرقلة السلطات الدستورية العامة عن مباشرة مهامها ان يتخذ من الاجراءات ما يراه كفيلا لمواجهة هذه الظروف الاستثنائية بما في ذلك فرض الضرائب او جبايتها او الاعفاء منها بعد استشارة رئيس الوزراء ورئيس الجمعية الوطنية ورئيس المجلس الدستوري اذ جاء في الدستور الفرنسي (إذا تعرضت أنظمة الجمهورية أو استقلال الوطن أو سلامة أراضيه أو تنفيذ تعهداته الدولية لخطر جسيم وحال نشأ عنه عرقلة السلطات الدستورية العامة عن مباشرة مهامها كالمعتاد يتخذ رئيس الجمهورية الإجراءات التي تقتضيها هذه الظروف بعد التشاور بصفة رسمية مع الوزير الأول ورؤساء مجلس البرلمان والمجلس الدستوري ويحيط الأمة علماً بذلك بموجب رسالة ويجب إن يكون الغرض من هذه الإجراءات هو تمكين السلطات الدستورية من القيام بمهامها في اقرب وقت ممكن ويجتمع البرلمان بقوة القانون ولايجوز حل الجمعية الوطنية إثناء ممارسة السلطات الاستثنائية)^(٢).

يقسم الفقه الفرنسي الشروط الموضوعية التي يتعين توافرها لكي يستخدم رئيس الجمهورية السلطات المخولة اليه في المادة (١٦) إلى عدة شروط يمكن اجمالها بالآتي^(٣):

١. تعرض أنظمة الجمهورية أو استقلال الوطن أو سلامة أراضيه أو تنفيذ تعهداته الدولية لخطر جسيم وحال.

٢. ان يكون من شأن الخطر اعاققة مؤسسات الدولة عن القيام بدورها الدستوري.

٣. ينبغي على رئيس الدولة اجراء سلسلة من الاستشارات لبعض الشخصيات الهامة في الدولة كالوزير الاول ورئيس الجمعية الوطنية ورئيس مجلس الشيوخ اضافة الى اخذ رأي المجلس الدستوري ويهدف هذا الشرط الى احاطة رئيس الجمهورية الاشخاص والهيئات العامة التي حددتها المادة المذكورة بالظروف التي تمر بها البلاد وما اذا كانت تحتاج الى سلطات استثنائية لمواجهة ام لا.

(١) ينظر د. مطاوع السيد السيد مطاوع : النظام الضريبي الفرنسي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الازهر ، ٢٠٠٩ ، ص ١١٣.

(٢) ينظر نص المادة (١٦) من الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨.

(٣) ينظر د. مصطفى أبو زيد فهمي: القضاء الإداري في مجلس الدولة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٩ ، ص ٣٩٠ ؛ د. انور رسلان ، مصدر سابق ، ص ١٨٣ ؛ د. إبراهيم درويش : نظرية الظروف الاستثنائية ، مجلة إدارة قضايا الحكومة ، ع ٤ ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ٩٧ وشوق سعد هاشم الموسوي ، المصدر نفسه ، ص ١٩٥.

٤. يتعين على رئيس الجمهورية بعد استشارة بعض الشخصيات الهامة واخذ رأي المجلس الدستوري ان يوجه الى الامة خطاباً يحيط به الراي العام علماً بتطبيق المادة (١٦) ومن ثم فإن هذا الخطاب يعد وسيلة قانونية لتبرير موقفه امام الرأي العام الفرنسي.

من كل ما تقدم يتبين لنا ان اي تدخل في هذا الشأن يعد صورة من صور الضرائب ذات القالب الحر حيث ستشارك السلطة التنفيذية السلطة التشريعية لأختصاصها الحصري في الضرائب.

● **خامساً:** لقد اجاز قانون الكمارك الفرنسي لمجلس الوزراء اصدار مراسيم لتعديل او ايقاف او اعادة الرسوم الكمركية على الواردات كلياً او جزئياً وهو ما يعني تفويض المجلس اختصاص الزيادة او النقصان فضلا عن الايقاف لمدة معينة واعادة سريانها مرة اخرى لتشكل بذلك ضرائب ذات قالب حر^(١).



التشريع الضريبي الامريكي

لقد ذهب المشرع الدستوري الامريكي في الدستور الصادر سنة ١٧٨٧ النافذ الى التمسك بمبدأ قانونية الضريبة اذ منح السلطة التشريعية ممثلة بالكونجرس الامريكي صلاحية فرض الضرائب والرسوم والعوائد والمكوس وجبايتها لدفع الديون وتوفير سبل الدفاع المشترك والخير العام للولايات المتحدة^(٢).

والذي يتبين من النص اعلاه ان المشرع الدستوري التزم بمبدأ قانونية الضريبة اذ منح السلطة التشريعية ممثلة بالكونجرس صلاحية فرض الضرائب وجبايتها والغائها وتعديلها الا انه التزم الصمت ازاء حالة الاعفاء من هذه الضرائب والتي يفهم ومن باب مفهوم المخالفة ان سكوت المشرع الدستوري الامريكي بمقتضى احكام دستور ١٧٨٧ النافذ انما يدل على ترك تنظيمها للسلطة التنفيذية.

(١) ينظر د. محمد محمد عبد اللطيف : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، ط ١ ، شركة مطابع الوزارات العالمية ، القاهرة ، ١٩٩٩ ، ص ٤٢ المشار اليه في بحث د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٥.

(٢) ينظر نص البند (١) من الفقرة (٨) من المادة (١) من الدستور الامريكي لسنة ١٧٨٧ النافذ.

وعليه فإن تحديد كافة عناصر الركن المادي للضرائب على الدخل الخاصة بتحديد نطاق سريان الضريبة من حيث الأشخاص والاموال والمبادئ المعتمدة لسريان الضريبة من حيث المكان فضلاً عن زمان فرض الضريبة وشروط سريان تلك الضرائب وسعرها ووعائها وقواعد تحصيلها من حيث مواعيد التحصيل وامكانية تقسيط مبلغ الضريبة وطرق الطعن في قرارات فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها ينبغي ان يكون من الاختصاصات الحصرية بالسلطة التشريعية الاتحادية ممثلة بالكونجرس دون ان تشاركه بذلك اية جهة اخرى.

مما تقدم في اعلاه يستشف لنا بأن نطاق الضرائب ذات القالب الحر يكاد يكون ضعيفا ان لم يكن معدما في الحالات المشار اليها في اعلاه نظراً لتمسك المشرع الدستوري بمبدأ قانونية الضريبة من خلال حصر هذه الاختصاصات بالكونجرس الامريكي دون اية سلطة اخرى تنفيذية كانت ام قضائية وعلى العكس من ذلك يظهر بوضوح تطبيقات هذا النوع من الضرائب في حالات الاعفاء من الضريبة لعدم تطرق المشرع الدستوري اليها ضمن احكام الدستور الامر الذي يفسح المجال للرحب للسلطة التنفيذية للتدخل في بيان حالات الاعفاء التي قد ترجع الى اعتبارات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية او حتى دولية.

ومن ابرز الامثلة الخاصة للضرائب ذات القالب الحر في التشريعات الضريبية الامريكية هي:

- **أولاً:** اجاز المشرع الضريبي الامريكي في الضريبة المركزية (الفيدرالية) التي تفرض على الشركات ان يتم خصم مجموعة من التكاليف واجبة التنزيل للوصول الى الدخل الصافي الخاضع للضريبة ومنها على سبيل المثال لا الحصر المنح والاعانات التي تقدمها الشركات للمؤسسات الخيرية والمؤسسات ذات النفع العام والتي لا تستهدف تحقيق الربح في عملها شريطة ان تكون تلك التكاليف قد تم انفاقها خلال السنة التي تحقق فيها الدخل وان يقدم المكلف بالدين الضريبي حساباً مؤيداً بالوثائق المعززة بالصرف^(١) ولم يحدد المشرع الضريبي الامريكي المقصود بهذه المؤسسات ولم يحدد انواعها انما اناط للسلطة التنفيذية مهمة بيان هذه المؤسسات كما انه اجاز للسلطة القضائية ايضاً هذه المهمة عند نظرها في النزاع المعروض امامها لذا نكون في هذه الحالة امام نوع من انواع الضرائب ذات القالب الحر، نظراً لقيام المشرع الضريبي بتحديد واقعة الفرض الا انه احال مهمة بيان المقصود بهذه المؤسسات الى سلطة اخرى غير التشريعية.

- **ثانياً:** ان المشرع الضريبي الامريكي اجاز للادارة الضريبية في ضريبة الدخل الخاصة بالأشخاص الطبيعيين الفيدرالية ان تزيد من الاستقطاعات النمطية بما يتماشى مع التضخم

(١) ينظر د. عبد العال الصكبان : علم المالية العامة ، ج ١ ، ط ٣ ، دار الجمهورية للطباعة ، بغداد ، ١٩٦٦ ، ص ٣٣٨.

النقدي بغية تحقيق العدالة الضريبية المتمثلة بأن يكون إسهام الأفراد في الأعباء الضريبية بما يتناسب مع مدخولاتهم^(١).

وتتجلى صورة الضرائب ذات القالب الحر من خلال قيام المشرع الضريبي الأمريكي بالاحالة الى الادارة الضريبية لتحويلها صلاحية زيادة هذه الاستقطاعات بما يتماشى مع الارتفاع العام للأسعار^(٢).

• **ثالثاً:** الزم المشرع الضريبي الأمريكي في الضريبة الفيدرالية على دخل الشركات الادارة الضريبية بأثبات تجاوز الشركة للنسب المسموح بخصمها كأحتياطي فعلي لمزاولة النشاط ولم توزعها على المساهمين من اصحاب الدخل المرتفعة لتجنبهم دفع ضريبة ذات اسعار مرتفعة لتفرض عليها غرامة مالية على مقدار الزيادة في ارباحها المحتجزة^(٣)، فضلاً عن الضريبة العادية على الارباح وهو ما يعني تحويل الادارة الضريبية سلطة فرض الضريبة العقابية من عدمه رغم ان المشرع اقر بوجودها^(٤).

ان قيام المشرع الضريبي الأمريكي بالاحالة الى الادارة الضريبية لتحويلها سلطة فرض الضريبة العقابية من عدمه رغم اقرار المشرع بوجود مثل هذا النوع من العقوبات انما يمثل احد انواع الضرائب ذات القالب الحر وان منح الادارة الضريبية مثل هكذا صلاحية انما يرجع لسببين رئيسيين يمكن اجمالهما بالاتي:

١. ان الادارة الضريبية اكثر التماساً مع المكلفين من بقية السلطات الاخرى فضلاً عن كونها الاجدر ببيان حالات المخالفة من عدمها.

٢. بطء الاجراءات التشريعية المتخذة من قبل السلطة التشريعية المركزية المتمثلة بالكونجرس الأمريكي، فضلاً عن انعقاد الكونجرس يكون في فترات محددة ضمن السنة الواحدة في حين ان البت في مثل هكذا مخالفات يكون على مدار السنة الواحدة الامر الذي يستوجب اتخاذ الاجراءات السريعة لمعالجة الموقف.

(١) ويراد بالاستقطاع النمطي او الجزافي كما يطلق عليه البعض من الفقه الضريبي هو عبارة عن مبلغ كلي مقطوع اجاز المشرع للمكلفين اختياره بدلاً عن الاستقطاعات الضريبية الفعلية.

ينظر د. سعيد عبد العزيز عثمان : النظام الضريبي واهداف المجتمع (مدخل تحليلي معاصر) ، الدار الجامعية ، الابراهيمية ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٩٢ و ص ٣٣٧.

(٢) ينظر د. احمد حسين خلف الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٦.

(3) R.T. McMorran : Acomparison Between The sales Tax and a Vat . Washington D.C. 1999 P.(84).

(٤) ينظر د. احمد حسين خلف الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٧.

المطلب الثالث

التشريع الضريبي المصري

سنبحث موضوع الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي المصري في نقطتين نكرس الاولى لبيان نطاق التفويض في التشريع الضريبي المصري اما الثانية فنعرض فيها اهم تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي المصري وسنخصص فرعاً مستقلاً لكل نقطة من هاتين النقطتين وعلى النحو الاتي:

الفـرع الاول

نطاق التفويض في التشريع الضريبي المصري

لم يتضمن دستور عام ١٩٢٣ أي نص يبيح التفويض التشريعي للسلطة التنفيذية وبما أن الرأي الراجح فقهاً وقضائياً (أن التفويض لا يكون الا بنص) فانه إزاء غياب هذا النص لا يكون للبرلمان أي حق في تفويض السلطة التنفيذية في مباشرة بعض الاختصاصات المقررة له والمتعلقة بالمجال التشريعي^(١).

وبذلك يكون المشرع الدستوري المصري لسنة ١٩٢٣ قد انتهج نهج الدساتير الديمقراطية الغربية مستنداً الى ما ارتكزت اليه تلكم الدساتير من ارتباط فرض الضرائب بالحريات العامة واحترام مبدأ قانونية الضريبة وسيادته في الشؤون الضريبية اذ جاء فيه (لا يجوز انشاء ضريبة ولا تعديلها ولا الغاؤها الا بقانون ولا يجوز تكليف الاهالي بتأدية شيء من الاموال او الرسوم الا في حدود القانون)^(٢) ومع صدق التطبيق السابق نجد ان التشريع الضريبي قد شهد تطبيقاً تفويضياً من جانب السلطة التشريعية الى السلطة التنفيذية في شؤون الضرائب ومن ذلك ما جاء في قانون ضريبة الدخل رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ (الملغى)^(٣) الذي خول السلطة التنفيذية صلاحية اضافة مهن اخرى الى المهن التي عددها القانون على سبيل الحصر الامر الذي مكنها من نقل طائفة من المكلفين من نطاق ضريبة معينة الى نطاق ضريبة اخرى وهذا يشكل احد انواع الضرائب ذات القالب الحر.

(١) ينظر د. سعد عصفور: النظام الدستوري المصري ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ١٣٦.

(٢) ينظر نص المادة (١٣٤) من الدستور المصري لسنة ١٩٢٣ الملغى.

(٣) ينظر نص المادة (٧٢) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ الملغى.

ولم يكن دستور عام ١٩٣٠ أحسن حظاً من دستور عام ١٩٢٣ إذ سار على النهج ذاته ف جاء خالياً من أي نص بشأن اللوائح التفويضية ألا أن الواقع العملي اثبت أن الحكومة حصلت بالفعل على تفويض من البرلمان لتنظيم بعض المسائل التي تدخل اصلاً في اختصاصه مثال ذلك القانون رقم (٢) لعام ١٩٣٠ بشأن تعديل التعريف الكمركية بموجب مراسيم بقوانين على أن يتم عرضها على البرلمان في الدورة التشريعية نفسها^(١).

وبصدور دستور عام ١٩٧١ ظهر التنظيم المتكامل للتفويض التشريعي حيث اجاز (لرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الأحوال الاستثنائية وبناءً على تفويض من مجلس الشعب بأغلبية ثلثي عدد أعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون ويجب أن يكون التفويض لمدة محددة وان تبين فيه موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض فإذا لم تعرض أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان لها من قوة القانون)^(٢).

ولدراسة الأحكام المتعلقة باللوائح التفويضية في ظل دستور ١٩٧١ فإننا سنتناولها على النحو الآتي:

١. شروط يجب توافرها في المفوض إليه: نصت المادة (١٠٨) على أن (لرئيس الجمهورية) يقصر هذا النص حق إصدار اللوائح التفويضية على رئيس الجمهورية وحده دون غيره ومن ثم لا يجوز أن تصدر هذه اللوائح من أي سلطة أخرى سواه كما لا يجوز لمجلس الشعب أن يرخص لآية جهة إدارية أقل مرتبة منه في إصدار تلك اللوائح^(٣) ولا يجوز لرئيس الجمهورية تفويض غيره كرئيس الوزراء او الوزراء او المحافظين في إصدار قرارات لها قوة القانون او إلغاء ما يكون قد أصدره منها لان ذلك يؤدي إلى اغتصاب مبدأ السلطة التشريعية وتعطيل الرقابة التي تمارسها الأمة عن طريق نوابها لما تصدره الحكومة من مراسيم بقوانين^(٤) كما إن إعطاء الجهات الأخرى غير رئيس الجمهورية حق إصدار اللوائح التفويضية يمثل تهديداً لاختصاص مجلس الشعب باعتباره جهة التشريع الأصلية وفقاً لنص المادة (٨٦) من دستور عام ١٩٧١ التي تقضي بان (يتولى مجلس الشعب سلطة التشريع ويقر السياسة العامة للدولة والخطة العامة للتنمية

(١) ينظر شوق سعد هاشم الموسوي ، مصدر سابق ، ص ١٧٣ ؛ د.محمد سعيد عبد السلام : المجموعة الضريبية (دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه) ، ط ٧ ، دار المعارف بمصر ، القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ٧٢ وما بعدها.

(٢) ينظر نص المادة (١٠٨) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١ .

(٣) ينظر د.سعد عصفور ، مصدر سابق ، ص ١٣٧ .

(٤) ينظر د.سمير عبد القادر ، مصدر سابق ، ص ٦٨٤ .

الاقتصادية والاجتماعية والموازنة العامة للدولة كما يمارس الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وذلك كله على الوجه المبين بالدستور).

٢. **شروط تتعلق بظروف ممارسة التفويض:** حرص الدستور على أن يتم التفويض في الظروف الاستثنائية التي تهدد البلاد والتي يصعب مواجهتها بالوسائل القانونية المتاحة حيث بدأت المادة (١٠٨) بقولها (لرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الأحوال الاستثنائية ...) وهنا يلاحظ أن المشرع الدستوري لم يكتف بذكر مصطلح الظروف الاستثنائية وإنما أورد كذلك لفظ (عند الضرورة) ليؤكد شدة التحفظ في ممارسة التفويض التشريعي.

٣. **شروط في مدة وموضوع التفويض:** ينقسم هذا الشرط على نوعين احدهما يتعلق بالفترة الزمنية والأخر ببيان الموضوعات التي يجوز لرئيس الدولة تنظيمها بموجب قانون التفويض:

أ. **أن يكون التفويض محدد المدة:** يعد التفويض استثناءً من النص العام الذي يتمثل في ان البرلمان هو صاحب الاختصاص الأصيل في التشريع لذلك يجب ان يكون التفويض محدد المدة والا كان مجلس الشعب متخلياً كلياً عن اختصاصه^(١) وهذا ما تضمنته المادة (١٠٨) بقولها (ان يكون التفويض لمدة محدودة) وهناك سبيلان لتحديد مدة التفويض الاول يقتضي تحديد مدة زمنية معينة كسنة او ستة أشهر او شهر والثاني تحديد مرتبب بظروف معينة كانهاء حالة الحرب او زوال الظروف الاستثنائية وفي هذه الحالة يظل التفويض موجوداً طالما ان الظروف التي دعت اليه ما زالت قائمة.

ب. **تحديد موضوعات التفويض:** ينبغي على مجلس الشعب عندما يأذن لرئيس الجمهورية بإصدار اللوائح التفويضية ان يحدد الموضوعات التي ستكون محلاً للتفويض تحديداً دقيقاً فلا يصح التفويض العام كما لا يجوز ان تأتي عبارات التفويض من السعة بحيث تستوعب في طياتها موضوعات متعددة وترجع أهمية ذلك إلى ان عدم تحديد موضوعات التفويض يعني التفويض المطلق لرئيس الجمهورية وهذا بدوره يعني تخلي مجلس الشعب عن اختصاصه في التشريع وهو كما سبق القول أمر غير جائز دستورياً^(٢).

٤. **شروط عرض اللوائح التفويضية على البرلمان:** تطلبت المادة (١٠٨) صراحةً عرض القرارات بقوانين الصادرة استناداً أليها على مجلس الشعب في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض ويرجع السبب في هذا إلى ان رئيس الجمهورية أنما يباشر سلطة استثنائية في

(١) ينظر د.سعد عصفور ، مصدر سابق ، ص ١٣٨ .

(٢) ينظر شوق سعد هاشم الموسوي ، مصدر سابق ، ص ١٧٨ ومابعدها .

المجال التشريعي المكفول بحسب الأصل للبرلمان لذا ينبغي الرجوع اليه في نهاية مدة التفويض باعتباره صاحب الولاية في التشريع ليقول كلمته في تلك اللوائح وهذا يتطلب ان يكون البرلمان موجوداً إما إذا انتهت مدة التفويض ولم يكن مجلس الشعب قائماً يجب عرض هذه القرارات على المجلس الجديد في أول اجتماع له^(١).

الفـرع الثاني

تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي المصري

هناك تطبيقات عدة للضرائب ذات القالب الحر في التشريعات الضريبية المصرية يمكن اجمال اهمها بالاتي:

- **أولاً:** احال المشرع الضريبي في قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ للسلطة التنفيذية ممثلة برئيس مصلحة الضرائب على المبيعات بأن يلغي التسجيل في الحالات وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية فجاء في القانون (يجوز لرئيس المصلحة أن يلغي التسجيل في الحالات وبالشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية)^(٢) وجاءت اللائحة التنفيذية لتجيز للمسجل (طبيعياً كان أو معنوياً) أن يتقدم بطلب تحريري إلى رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات لإلغاء تسجيله أو شطبه في حالة توقفه عن مزاوله نشاطه سواء كان تجارياً أم صناعياً إذ نصت اللائحة على أنه (يجوز لأي مسجل أن يتقدم بكتاب موصى عليه بعلم الوصول إلى رئيس المصلحة لإلغاء تسجيله إذا توقف عن ممارسة النشاط الخاضع للضريبة)^(٣) ان قيام المشرع الضريبي بتحويل السلطة التنفيذية ممثلة برئيس مصلحة الضرائب على المبيعات بإلغاء تسجيل المكلف يعتبر صورة واضحة من صور الضرائب ذات القالب الحر.
- **ثانياً:** أجاز المشرع المصري في قانون الضريبة العامة على المبيعات لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قوائم بقيم بعض السلع والخدمات التي تتخذ أساساً لتحقق الضريبة على المبيعات إذ نص القانون على (لوزير بالاتفاق مع الوزير المختص

(١) ينظر شوق سعد هاشم الموسوي : مصدر سابق ، ص ١٨٠.

(٢) ينظر نص المادة (٢٢) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) ينظر نص الفقرة (٢) من البند (ثانياً) من اللائحة التنفيذية لسنة ٢٠٠٠ ، ولمزيد من التفصيل ينظر ذوالفقار علي رسن ، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها ، مصدر سابق ، ص ١٠٠.

إصدار قوائم بقيم بعض السلع أو الخدمات تتخذ أساساً لربط الضريبة^(١) فإن قيام السلطة التشريعية بتحويل السلطة المالية ممثلة بوزير المالية والوزير المختص اصدار قوائم بقيم بعض السلع أو الخدمات يعتبر تفويضاً صريحاً من السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بتحديد واقعة فرض الضريبة على المبيعات.

● **ثالثاً:** ذهب قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ إلى إلزام المكلفين بتقديم إقرارات شهرية إلى مصلحة الضرائب على المبيعات مبيناً فيها أرقام أعمالهم ومقدار الخصم الواجب استنزاله فقد جاء في القانون (على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على الانموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاه شهر المحاسبة)^(٢) كما أجاز لوزير المالية بقرار منه مد الفترة لثلاثين يوماً أخرى بحسب الاقتضاء^(٣) ان قيام المشرع الضريبي بتحويل وزير المالية صلاحية مد فترة الاقرار الشهري لثلاثين يوماً اخرى يعد صورة من صور الضرائب ذات القالب الحر.

● **رابعاً:** اشترط المشرع الضريبي المصري في قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ لإعفاء ما يشتري أو يستورد من السلع وما يقدم من خدمات لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي ممن لا يحملون الجنسية المصرية ولأفراد أسرهم وما يستورد للسفارات والقنصليات غير الفخرية (ما خلا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة) من الضريبة العامة على المبيعات شرط المعاملة بالمثل^(٤) الذي أما أن يوسع في مجال الإعفاءات الضريبية للأغراض الدولية أو أن يضيق منها ولكن ضمن الحدود التي لا تفرغ الوظائف التي تتطلب مثل هذه

(١) ينظر نص المادة (١١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥.

(٢) ينظر نص المادة (١٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) ينظر نص المادة (١٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) ويعرف مبدأ المعاملة بالمثل على أنه (التصرف الذي يستجيب به الشخص على حساب ما يتلقاه) فالدولة تمنح الدول الأخرى امتيازات كثيرة طمعاً بأن ترد الدولة لها هذه الامتيازات وأن تكون الرعاية لقاء الرعاية وكل علاقة خارج هذا المبدأ تكون علاقة غير متساوية أي علاقة تابع ومتبوع.

ويلاحظ أن مبدأ المعاملة بالمثل لا يطبق إلا بين الدول متساوية السيادة حتى يمكن تقرير مبدأ الجزاء من جنس العمل في المعاملة الضريبية بمعنى آخر أن مبدأ المعاملة أو المقابلة بالمثل لا يطبق في علاقة الدول مع المنظمات الدولية والإقليمية لكون هذه المنظمات لا تملك حق فرض الضرائب حتى تمتلك حق الإعفاء منها كما أنها لا تمتلك إقليمياً حتى تقرر امتيازات داخلية للجهات التابعة للأشخاص الدولية الأخرى عليه فإن علاقة المنظمة مع الدول أما أن تكون علاقة إرسال بعثة أو علاقة استضافة أنظر في هذا:

د. أحمد أبو الوفا محمد : الوسيط في قانون المنظمات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٦ ، ص ١٢٠.

الإعفاءات من مضمونها فجاء في القانون (يعفى من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية...) ان المشرع الضريبي على الرغم من ايراده نص الاعفاء ضمن احكام القانون الا انه احال الى العرف بخصوص موضوع شرط المعاملة بالمثل وللسلطة التنفيذية ممثلة بوزارة الخارجية وعلى هذا تعد هذه الصورة احدى صور الضرائب ذات القالب الحر.

• **خامساً:** أجاز المشرع الضريبي في قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع من الضريبة العامة على المبيعات فيما إذا تم استيرادها للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المؤسسات العلمية والتربوية إذ جاء في القانون (يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع من الضريبة في الحالتين الآتيتين:

١. الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري أو وحدات الإدارة المحلية.
٢. ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي^(١).

المطلب الرابع

التشريع الضريبي الاردني

لتسليط الضوء حول موضوع الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي الاردني فأن الامر يستدعينا بحثه في نقطتين نكرس الاولى لبيان نطاق التفويض في التشريع الضريبي الاردني اما الثانية فندرس فيها اهم تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي الاردني وسنخصص فرعاً مستقلاً لكل نقطة من هاتين النقطتين وعلى النحو الآتي:

(١) ينظر نص المادة (٢٨) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥.

الفـرع الاول

نطاق التفويض في التشريع الضريبي الاردني

يسود في النظام الدستوري الأردني مبدأ الفصل بين السلطات فيتولى الدستور مهمة تحديد اختصاصات كل سلطة من سلطات الدولة فإذا كان الأصل أن السلطة التشريعية تتولى مهمة التشريع باعتبارها الممثلة لإرادة الأمة إلا أن هذه السلطة لا تكون في حالة انعقاد دائم إذ قد تغيب بصورة مؤقتة كما هو الحال في فترة الإجازة البرلمانية السنوية أو في فترة حل المجلس ذاته مما يعني خلق فراغ تشريعي خطير مع ما قد يصاحب ذلك من وقوع أزمات تقتضي التصدي لها عن طريق التشريع.

وبما أن مجلس الأمة الأردني قد يكون في حالة عدم انعقاد سواء لأنه في إجازة برلمانية أو لأنه قد تم حله لسبب من الأسباب الواردة في الدستور^(١) فقد تحدث خلال فترة عدم الانعقاد ظروف تستوجب إصدار تشريعات جديدة لمواجهة الطوارئ والأزمات وكان من شأن هذه الظروف تعريض نظام المجتمع لخطر قد يترتب عليه حدوث انهيار في مؤسساته الدستورية بما يعني تفويض بنيان المجتمع.

وقد واجه المشرع الدستوري الاردني في ظل دستور عام ١٩٥٢ هذه الحالة عندما نص (عندما يكون مجلس الأمة غير منعقد أو منحلاً يحق لمجلس الوزراء بموافقة الملك أن يضع قوانين مؤقتة في الأمور التي تستوجب اتخاذ تدابير ضرورية لا تحتمل التأخير أو تستدعي صرف نفقات مستعجلة غير قابلة للتأجيل ويكون لهذه القوانين المؤقتة التي يجب أن لا تخالف أحكام هذا الدستور قوة القانون على أن تعرض على المجلس في أول إجتماع يعقده وللمجلس أن يقر هذه القوانين أو يعدلها، أما إذا رفضها فيجب على مجلس الوزراء بموافقة الملك أن يعلن بطلانها فوراً ومن تاريخ ذلك الإعلان يزول مفعولها على أن لا يؤثر ذلك في العقود والحقوق المكتسبة)^(٢).

ومن خلال التمعن باحكام النص اعلاه يمكن القول بأن سلطة الحكومة في إصدار قوانين مؤقتة لها قوة القانون تتطلب توافر نوعين من القيود:

يتعلق الاول بالزمن الذي يمكن فيه إصدار هذه القوانين والثاني متعلق بظروف هذا الإصدار وهو شرط الضرورة نتناولهما تباعاً على النحو الآتي:

(١) ينظر نص المادة (٣٤) من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢.
(٢) ينظر نص الفقرة (٢) من المادة (٩٤) من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢.

أولاً: القيد الزمني:

هناك وقت تكون فيه السلطة التشريعية غير قادرة على القيام بوظيفتها التشريعية بسبب غيابها وذلك إما لعدم انعقاد البرلمان أو بسبب حله فإذا صدرت القوانين المؤقتة في غير هذه الأوقات فإننا نكون أمام خطأ جسيم وهو الاعتداء على الاختصاص.

وفي الدستور الأردني الحالي أفصح المشرع الدستوري عن الغموض الذي كان يكتنف الأصول السابقة في دستور ١٩٢٨م، ودستور ١٩٤٦م حيث لم تكن تشمل نصوص هذين الدستورين حالة حل البرلمان وإنما كانت مقتصره على حالة عدم الانعقاد.

وقبل البحث في حالة عدم الانعقاد لا بد من التعرض إلى موضوع الفترات الطويلة التي يستمر فيها مجلس النواب بحالة حل إذ لا يجوز إطالة فترة حالة حل مجلس النواب إلا إذا وجدت ظروف قاهرة يرى معها مجلس الوزراء أن إجراء الانتخابات أمر متعذر وبناءً عليه فإن تعطيل مجلس النواب من قبل السلطة التنفيذية يكون إجراءً غير دستوري وعليه فإن القوانين المؤقتة التي صدرت في حالة الحل غير دستورية لأن فترة الحل الطويلة لم تكن دستورية^(١).

وأما عبارة عدم الانعقاد فتتصرف إلى الفترات التي تفصل بين أدوار الانعقاد العادية وغير العادية^(٢) والدورة العادية هي الفترة التي ينعقد خلالها مجلس الأمة في الوقت المحدد بالدستور وهي دورة واحدة في السنة تبدأ في اليوم الأول من شهر تشرين الأول وتستمر لمدة أربعة أشهر إلا إذا أمر الملك بحل مجلس النواب، حيث تتوقف جلسات مجلس الأمة، ويجوز للملك أن يمدد الفترة العادية مدة أخرى لا تزيد على ثلاثة أشهر^(٣).

أما المقصود بالدورة غير العادية بمجلس الأمة فهي تلك الدورة التي يعقدها المجلس خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ الحل وتعدُّ هذه الدورة كالدورة العادية من حيث خضوعها للتمديد والتأجيل واشترط الدستور أن لا تتجاوز هذه الدورة غير العادية في أي حال الثلاثين من أيلول وذلك حتى يتمكن مجلس الأمة من عقد دورته العادية الأولى في أول شهر تشرين الأول أما إذا عقدت الدورة العادية غير العادية في شهر تشرين الأول وتشرين الثاني فتعدُّ عندئذ أول دورة عادية لمجلس النواب^(٤).

أما بخصوص الدورة الاستثنائية لمجلس الأمة فإنها تنعقد إما بناءً على طلب من الملك وإما بطلب من الأغلبية المطلقة من أعضاء مجلس النواب وذلك لضرورة ما ولمدة غير محددة من أجل

(١) ينظر د.محمد الغزوي : الوجيز في التنظيم السياسي والدستوري للمملكة الاردنية ، ط ٥ ، دار الثقافة ، عمان ، ١٩٩٦ ، ص ١٥٨ .

(٢) ينظر د.صبري السيد : مبادئ القانون الدستوري ، مكتبة عبد الله وهبة ، القاهرة ، ١٩٤٩ ، ص ٤٦١ .

(٣) ينظر د.محمد الغزوي ، المصدر نفسه ، ص ١٦٠ .

(٤) ينظر د.محمد الغزوي ، مصدر سابق ، ص ١٦١ .

إقرار أمور معينة تبين في الإرادة الملكية السامية ولقد أدى ما جاء في الدستور من حق الملك في الدعوة إلى دورات استثنائية لمدة غير محدودة إلى التخوف من جعل العطل البرلمانية دورات استثنائية^(١).

أما عن مدى حق السلطة التنفيذية في إصدار قوانين مؤقتة في فترات الإرجاء والتأجيل فقد اتفق أغلب الفقهاء^(٢) على أن التأجيل لا يعدّ فضاءً لدورة الانعقاد لا بل يظل البرلمان قائماً وحين يعود للانعقاد لا يفتتح دورة جديدة وإنما يكمل الدورة القديمة وعليه فلا يجوز للسلطة التنفيذية إصدار القوانين المؤقتة في فترات تأجيل جلسات مجلس الأمة.

أما الإرجاء فيقصد به منح جهة معينة صلاحية إرجاء الاجتماع العادي للبرلمان إلى تاريخ معين، وقد منح الدستور الأردني هذه الصلاحية للملك حيث نص على (للملك أن يرجئ بإرادة ملكية تنشر في الجريدة الرسمية اجتماع مجلس الأمة لتاريخ معين في الإرادة الملكية على أن لا تتجاوز مدة الإرجاء شهرين)^(٣).

وعليه فإن ما ينطبق على التأجيل ينطبق على الإرجاء وبناءً عليه لا يجوز للسلطة التنفيذية إصدار القوانين المؤقتة أثناء فترة إرجاء الاجتماع العادي لمجلس الأمة.

أما فيما يتعلق بحالة حلّ المجلس النيابي فإنه يحق للسلطة التنفيذية إصدار قوانين مؤقتة في هذه الفترة والحلّ معناه إنهاء للفترة الدستورية المحددة لمجلس النواب لفصله التشريعي بقصد الرجوع إلى رأي الأمة في انتخاب ممثلين جدد لعضويته فالحل إذن هو قيام السلطة التنفيذية بإنهاء أعمال المجلس النيابي قبل النهاية الطبيعية للفصل التشريعي أي هو الإنهاء المبسر أو المعجل للفصل التشريعي ويستعمل حق الحل إما بسبب انعدام الثقة بين الحكومة ومجلس النواب وقيام خلاف بينهما وإما بسبب رغبة الحكومة في الرجوع إلى الشعب من خلال ممثليه الجدد لمعرفة الرأي في أمر معين ذي أهمية قصوى على الحياة السياسية للبلاد^(٤).

ونخلص من ذلك إلى أن حل المجلس النيابي يترتب عليه حلول السلطة التنفيذية مكانه وبالتالي تصبح هي السلطة الوحيدة في ممارسة سلطة التشريع طيلة فترة غياب المجلس النيابي ويلاحظ إنه في حالة حل المجلس النيابي لا يظهر لدينا مبدأ سيادة القانون (العمل الصادر من

(١) ينظر د. فيصل شطاوي : الرقابة على مشروعية القوانين المؤقتة ، بحث منشور في مجلة المنارة ، المجلد (١٣) ، ع ٨ ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٣٨ .

(٢) ينظر د. بشير علي محمد : حق حل المجالس النيابية في الدساتير المعاصرة ، دار الجامعة الجديدة ، القاهرة ، ٢٠٠٤ ، ص ٥٨ .

(٣) ينظر نص الفقرة (١) من المادة (٧٨) من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ .

(٤) ينظر د. نعمان الخطيب : القوانين المؤقتة في النظام الدستوري الاردني ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والاقتصادية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٢٦٠ .

ممثّل السيادة الشعبية وهو البرلمان) بعد أن أصبحت السلطة التنفيذية هي ممثلة هذه السيادة في غياب صاحبها الأصلي، وهذا بحد ذاته لا يعد تعبيراً حقيقياً للإرادة العامة.

ثانياً: القيد المتعلق بالظرف:

وهذا القيد موضوعي يجد أساسه ومبرره في ظرف الضرورة وهي أمور تستوجب العلاج واتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير وهذه الأمور من المفروض أن تكون أموراً لا يمكن مواجهتها بإجراءات عادية بل بإجراءات استثنائية^(١).

وقد عبر عن هذا الأمر الدستور الأردني في المادة (٩٤) منه الذي اشترط أن تكون هناك أمور تستدعي اتخاذ تدابير ضرورية لا تحتمل التأخير وهذا يعني أن هناك ظروفاً غير عادية بحاجة إلى مواجهة عن طريق وضع تشريعات من قبل جهة أخرى غير البرلمان نظراً لغياب هذا البرلمان وبناءً عليه أعطيت هذه الصلاحية للسلطة التنفيذية لمواجهة تلك الظروف الطارئة عن طريق إصدار القوانين المؤقتة.

وقد أوجبت المادة (٩٤) من الدستور عرض القوانين المؤقتة على المجلس في أول اجتماع يعقده، وذلك بهدف منع الحكومة من تأجيل العرض عن قصد أو إهمال وحتى يمكن للمجلس أن ينظر في أمر هذه القوانين التي نظمت موضوعات هي أصلاً من اختصاصه لولا الضرورة التي دعت إلى حلول السلطة التنفيذية محله في تنظيمها إزاء غيابه.

وعليه فإن هذا الوضع يدفعنا إلى بحث الرقابة على قيد احترام الدستور كذلك عرض القوانين المؤقتة على مجلس الأمة وفق الترتيب الآتي:

أولاً: الرقابة على قيد احترام الدستور:

يجب على السلطة التنفيذية عند ممارستها لسلطة وضع القوانين المؤقتة الالتزام بالحدود التي نصت عليها المادة (٩٤) من الدستور فلا تتخطاها وإلا اتصفت تصرفاتها بعيب مخالفة الدستور والخروج على أحكامه ومن أجل استمرار هذه القوانين وبقائها نافذة في البناء القانوني للدولة فإنه يجب عرضها على البرلمان لفحصها وتقرير مدى توافر حالة الضرورة التي دعت السلطة التنفيذية لإصدارها^(٢).

ونعتقد أن على البرلمان واجب البت في مدى عدم مخالفة هذه القوانين لأحكام الدستور إلى جانب مدى احترام الحقوق والحريات الفردية التي تشكل قيداً أساسياً على ممارسة سلطة التشريع وهذا ما حرص الدستور الأردني على تأكيده عندما قرر عدم مخالفة نصوصه بشأن القوانين

(١) ينظر د. فيصل شنطاوي، مصدر سابق، ص ٣٤٠.

(٢) ينظر د. فيصل شنطاوي، المصدر نفسه، ص ٣٤٣.

المؤقتة الصادرة في حالة الضرورة وكان يقصد بذلك ألا تتخذ هذه القوانين أداة للمساس بالحريات العامة التي كفلها المشرع الدستوري.

ثانياً: حالة عدم عرض القوانين المؤقتة على مجلس الأمة:

يقصد بالعرض الذي لم تحدده المادة (٩٤) من الدستور هو استيفاء شرط العرض بمجرد إيداع القوانين المؤقتة الصادرة بالمجلس وليس إيداع القوانين المؤقتة بالمجلس ومناقشتها وإبداء الرأي فيها لأن مرحلة المناقشة وإبداء الرأي تقع على عاتق المجلس ولا دخل للحكومة بها فإذا ما قام رئيس الوزراء بعرض قائمة بهذه القوانين وليس النصوص فيعد هذا العرض ناقصاً ومخالفاً للتقاليد الدستورية^(١).

ويتضح لنا من نص المادة اعلاه أن الدستور لم يبين الحكم القانوني الواجب الإلتباع في حالة عدم العرض على مجلس الأمة في أول اجتماع يعقده وفي هذا الخصوص يذهب جانب من الفقه^(٢) إلى القول بأن السلطة التنفيذية تكون قد أخلت بالتزاماتها الدستورية التي تُسأل عنها مسؤولية سياسية أمام البرلمان ويملك البرلمان إجبار الحكومة على عرض القوانين المؤقتة عن طريق التهديد بتحريك المسؤولية الوزارية^(٣).

ونحن نرى ضرورة عدّ القوانين المؤقتة في هذه الحالة مرفوضة ضمناً إذا تجاوزت المدة المحددة دستورياً بالرغم من عدم وجود أساس لهذا الرأي في الدستور إلا أن هذا الرأي هو الراجح فقهاً وقضاءً ولا شك أن القوانين المؤقتة تمس الحريات العامة ومن ثم فإن عدم عرضها على المجلس يجب أن يؤدي إلى بطلانها لأن الأصل في التفسير الضيق للنصوص الدستورية يجب أن يكون لصالح الحريات العامة وليس لصالح توسيع سلطات الإدارة.

فضلاً عن ذلك لم يبين المشرع الدستوري الأردني جزاء هذا الإخلال الدستوري وأثره على مفعول القوانين المؤقتة التي لم تعرضها الحكومة على مجلس الأمة كما فعل المشرع المصري عندما نظم كيفية ممارسة سلطة التشريع الحكومي في حالة الضرورة^(٤).

فالظروف القاهرة في غيبة مجلس الأمة وراء ممارسة هذه السلطة التي هي ممارسة حقيقية للاختصاص التشريعي المحجوز للبرلمان وبالتالي تمثل هذه السلطة في حقيقتها اعتداءً على مبدأ الفصل بين السلطات خاصة إذا لم تعرض على مجلس الأمة ليأخذ بشأنها القرار المناسب^(٥).

(١) ينظر د. عادل الحيارى : القانون الدستوري والنظام الدستوري الاردني ، دار الثقافة ، عمان ، ١٩٧٢ ، ص ٦٧٧.

(٢) ينظر د. فيصل شنطاوي ، مصدر سابق ، ص ٣٤٤ ؛ د. عادل الحيارى ، مصدر سابق ، ص ٦٧٨.

(٣) ينظر د. نعمان الخطيب ، مصدر سابق ، ص ٢٥٩.

(٤) ينظر د. فيصل شنطاوي ، مصدر سابق ، ص ٣٤٦.

(٥) ينظر د. محمد الغزوي ، مصدر سابق ، ص ٢٤١ ؛ د. عادل الحيارى ، مصدر سابق ، ص ٦٨٣.

الفرع الثاني

تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي الاردني

شهد التشريع الضريبي الاردني تطبيقات عدة للضرائب ذات القالب الحر سواء أكانت هذه التطبيقات على مستوى الضرائب المباشرة ام غير المباشرة، وسنحاول ادراج البعض منها وفق الترتيب الآتي:

• **أولاً:** نص المشرع الضريبي الاردني في قانون الضريبة على الدخل رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ النافذ وبمقتضى احكام المادة (٤) منه على حالة اعفاء الدخل الذي يحققه المستثمر غير الأردني المقيم من الضريبة والمتأتي من مصادر خارج المملكة والناشئة من استثمار رأسماله الأجنبي والعوائد والأرباح وحصيلة تصفية استثماراته أو بيع مشروعه أو حصصه أو أسهمه بعد إخراجها من المملكة وفق احكام قانون الاستثمار النافذ او أي قانون آخر يحل محله، فالمشرع الضريبي كان قد حدد حالة واقعة الاعفاء من الضريبة الا انه ترك امر تحديد عناصر ركنها المادي الى قانون الاستثمار الاردني او أي قانون آخر يحل محله كونه الاكثر دقة في بيان تحديد عناصر اركان هذه الواقعة وهذا يعد احد انواع الضرائب ذات القالب الحر.

• **ثانياً:** بناءً على احكام الفقرة (أ) من المادة (١٩) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ فقد خول المشرع الضريبي مجلس الوزراء بناء على تنسيب وزير المالية صلاحية استثناء انواع معينة من المستوردات او فئات محددة من المستوردين من دفع ما نسبته (٢%) على حساب الضريبة وهذه الصورة تمثل احدى صور الضرائب ذات القالب الحر كون المشرع الضريبي نص على واقعة الفرض الا انه فوض السلطة المالية ممثلة بمجلس الوزراء صلاحية الاستثناء اذ جاء في القانون (يلزم المستورد بان يدفع على حساب الضريبة ما نسبته (٢%) من قيمة مستورداته على أن تستوفيها دائرة الجمارك وتوردها للدائرة ولمجلس الوزراء بناءً على تنسيب الوزير استثناء انواع معينة من المستوردات او فئات محددة من المستوردين من احكام هذه الفقرة).

ثالثاً: نص المشرع الضريبي الاردني في قانون ضريبة الدخل رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ على تخويل السلطة التنفيذية باصدار تعليمات تنفيذية لاستثناء فئات معينة من المكلفين من تنظيم السجلات والمستندات كلياً او جزئياً وفق الشروط والاجراءات المحددة فيها^(١) وهذه احدى صور الضرائب ذات القالب الحر فالمشرع الضريبي كان قد الزم المكلف بتنظيم السجلات

(١) ينظر نص الفقرة (د) من المادة (٢٣) من قانون الضريبة على الدخل الاردني رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ النافذ.

والمستندات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة ان تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصادق عليها من محاسب قانوني^(١) الا انه ترك للسلطة التنفيذية صلاحية اصدار تعليمات تنفيذية لاستثناء فئات معينة وفق الصيغة المنوه عنها في اعلاه.

• **رابعاً:** ذهب المشرع الأردني في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢ إلى إعفاء السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها السفارات والقنصليات غير الفخرية لاستعمالها الخاص من الضريبة العامة على المبيعات بشرط المعاملة بالمثل إذ جاء في القانون (تعفى من الضريبة السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية لاستعمالها الخاص وفقاً لتوصيات وزير الخارجية وشريطة المعاملة بالمثل)^(٢) ان المشرع الضريبي على الرغم من ايراده نص الاعفاء ضمن احكام القانون الا انه احال الى العرف بخصوص موضوع شرط المعاملة بالمثل وللسلطة التنفيذية ممثلة بوزارة الخارجية وعلى هذا تعد هذه الصورة احدى صور الضرائب ذات القالب الحر.

• **خامساً:** ان المشرع الضريبي في قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢ الزم كل شخص طبيعياً كان أم معنوياً بلغت قيمة مبيعاته الحد المقرر للتسجيل بالتوجه إلى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات لغرض التسجيل وذلك عند حلول أي من التواريخ التالية أيهما أسبق^(٣) تاريخ البدء بمزاولة عمل جديد يتعلق ببيع سلع أو خدمات خاضعة للضريبة إذا تبين أن مبيعاته خلال الأثني عشر شهراً التالية لمزاولة هذا العمل قد تتجاوز حد التسجيل او نهاية فترة اثني عشر شهراً متتالية تبلغ فيه قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل الا انه لم يعين مقدار حد التسجيل الذي يصبح بمقتضاه الشخص (طبيعياً كان أم معنوياً) ملزماً بالتسجيل لذا فقد احال المشرع الضريبي تحديده إلى نظام خاص يصدر بمقتضى أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات على أن لا يتجاوز مبلغ (١٠٠٠٠٠٠ دينار أردني) إذ نص القانون على (يعين حد التسجيل بنظام يصدر بمقتضى هذا القانون على أن لا يتجاوز مائة ألف دينار)^(٤) ويعود السبب وراء عدم قيام المشرع

(١) ينظر نص الفقرة (أ) من المادة (٢٣) من قانون الضريبة على الدخل الاردني رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩ النافذ.

(٢) ينظر نص الفقرة (٢) من المادة (٢١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢.

(٣) ينظر نص المادة (١٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤.

(٤) ينظر نص الفقرة (أ) من المادة (١٤) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ المعدل بالقانون رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٢.

بإيراد نص خاص لتحديد مبلغ التسجيل تاركاً مجال تحديده لنظام خاص يصدر بمقتضى هذا القانون لإضفاء نوعٍ من المرونة في تحديد مبلغ التسجيل على وفق التقلبات التي تحدث في الاقتصاد والسوق.

المبحث الثاني

الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي العراقي

سنتناول الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي العراقي في نقطتين نكرس الاولى لبيان نطاق التفويض في التشريع الضريبي العراقي اما الثانية فنخصصها لدراسة اهم تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي العراقي وسنخصص مطلباً مستقلاً لكل نقطة من هاتين النقطتين وعلى النحو الآتي:

المطلب الأول

نطاق التفويض في التشريع الضريبي العراقي

لقد حرص المشرع الدستوري على تسييد القانون في شتى مجالات الحياة العامة في العراق باعتباره اساساً لمشروعية اعمال السلطات العامة في ممارستها لنشاطها لذا وجد مبدأ قانونية الضريبة اهمية بالغة واحتل مكانة مرموقة وحضوراً دائماً في خضم الدساتير العراقية ابتداءً من القانون الاساسي لسنة ١٩٢٥ مروراً بدستور ١٩٧٠ وانتهاءً بدستور ٢٠٠٥ ولا يفرض عبؤها ولا تعدل احكامها ولا تجبى حصيلتها الا بمقتضى قانون تسنه السلطة التشريعية المختصة ممثلة الشعب والمعبر عن ارادته وقراراته السياسية والقانونية على السواء.

لذا وبغية تسليط الضوء حول هذا الموضوع لابد من بحثه في نقطتين نكرس الاولى لعرض نطاق التفويض في الدساتير العراقية في الفترة السابقة على دستور ٢٠٠٥ في حين نخصص الثانية لبيان نطاق التفويض في دستور ٢٠٠٥ وسنكرس فرعاً مستقلاً لكل نقطة وعلى النحو الآتي:

الفرع الاول

التفويض في الدساتير العراقية في الفترة السابقة على دستور ٢٠٠٥

سنتناول دراسة نطاق التفويض بموجب الدساتير السابقة على دستور ٢٠٠٥ على مرحلتين الاولى خاصة بالقانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥ والثانية دساتير فترة العهد الجمهوري وعلى النحو الآتي:

• المرحلة الاولى: القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥.

لم ينص القانون الأساسي العراقي لسنة ١٩٢٥ بمقتضى تضاعفه على نص صريح يبيح التفويض التشريعي وبما ان الرأي الراجح فقهاً وقضاءً (ان التفويض لايجوز الا بنص) فانه بغياب هذا النص فان البرلمان لا يملك أي سلطة بتفويض السلطة التنفيذية ممثلة بـ(الملك ومجلس الوزراء) في مباشرة بعض الاختصاصات المقررة له والمتعلقة بالمجال التشريعي الا انه مع ذلك يمكن القول بان القانون الأساسي اخذ بالتفويض التشريعي بصورة غير مباشرة للسببين الآتيين^(١):

١. تم إناطة السلطة التشريعية لمجلس الأمة مع الملك وهذا ان دل على شيء أنما يدل على حق الملك بممارسة سلطة التشريع إضافة لسلطة وضع وإصدار مراسيم بقانون لان من يملك الكل يملك الجزء بمعنى (بما أن الدستور أناط للملك حقه بممارسة سلطة التشريع بالاشتراك مع مجلس الأمة فيكون له من باب أولى سلطة اصدار مراسيم بقانون)^(٢).

٢. نص المشرع الدستوري في القانون الاساسي على ان (الملك رأس الدولة الأعلى وهو الذي يصدق على القوانين ويأمر بنشرها ويراقب تنفيذها...)^(٣) ان هذا النص الدستوري يوضح لنا مدى الهيمنة الواضحة للملك على السلطتين التشريعية (باعتباره احد الممارسين لهذه السلطة) والتنفيذية (باعتباره رأس الدولة الأعلى وممثل السلطة التنفيذية) عليه فان من يملك زعامته وهيمنته على هاتين السلطتين يستطيع ان يمارس سلطة اصدار مراسيم بقانون لأنه يجمع كما سبق القول بين سلطة التشريع والتنفيذ وخير دليل على هذا الكلام ان هناك الكثير من (المراسيم بقانون) ظهرت أبان حقبة

(١) ينظر نبيل عبد الرحمان حياوي : دستور العراق الملكي (القانون الاساسي لسنة ١٩٢٥ والتشريعات الدستورية للحقبة الملكية) ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠٠٥ ، ص٥٦.

(٢) ينظر نص المادة (٢٨) من القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥.

(٣) ينظر نص الفقرة (١) من المادة (٢٦) من القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥.

العهد الملكي بناءً على تفويض مسبق من قبل السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية كما هو الحال مثلاً في مرسوم انتخاب النواب رقم (٦) لسنة ١٩٢٥^(١).

• **المرحلة الثانية: دساتير فترة العهد الجمهوري.**

سنتناول هذه المرحلة على النحو الآتي^(٢):

أ. دستور ٢٧ تموز ١٩٥٨.

امتاز هذا الدستور بأنه موجز وبمقتضاه تمت إنابة السلطة التشريعية بمجلس الوزراء إضافة إلى السلطة التنفيذية استناداً لإحكام المادتين (٢١) و(٢٢) منه على أن يتولى رئاسة الجمهورية مجلس سيادة يتألف من رئيس وعضوين إلا أن المتمعن بإحكام هذا الدستور سيتجلى له ومن الوهلة الأولى الآتي:

- انه لم ينص على حق السلطة التشريعية بتفويض السلطة التنفيذية بإصدار مراسيم بقانون.
- مادام أن الجهة التي لها حق مزاولة السلطة التشريعية بموجب تضاعيف الدستور هي التي تمثل جهة التنفيذ فلن يكون هناك أي دور يذكر لعملية إصدار اللوائح التفويضية لان الجهة التي تجمع بين السلطتين واحدة.

ب. دستور ٢٩ نيسان ١٩٦٤.

على غرار دستور ٢٧ تموز ١٩٥٨ استمر مجلس الوزراء^(٣) على ممارسة سلطة التشريع لحين انعقاد المجلس التشريعي وهذا يعني ان مجلس الوزراء سيكون هو السلطة التي تشرع القوانين والمنفذ لها عليه فلا فائدة من وجود نص دستوري يبيح لرئيس الدولة إصدار مراسيم بقانون ما دام ان السلطتين تجتمعان معاً بيد مجلس الوزراء الذي يرأسه رئيس مجلس الوزراء الذي هو بنفس الوقت رئيس الجمهورية.

ج. دستور ٢١ أيلول ١٩٦٨.

مارس مجلس قيادة الثورة باعتباره ممثلاً للسلطة التشريعية بظل أحكام هذا الدستور صلاحية إصدار القوانين والقرارات التي لها قوة القانون وبما ان رئيس مجلس قيادة الثورة يجمع بين صفتي رئاسة الجمهورية والسلطة التنفيذية بمقتضى أحكام المادة (٥٠) منه فانه مخول بمقتضى نصوص الدستور بإصدار قرارات لها قوة القانون ليس بصفته رئيساً لجمهورية العراق إنما باعتباره رئيساً لمجلس قيادة الثورة.

(١) ينظر نبيل عبد الرحمان حياوي ، مصدر سابق ، ص ٥٦.

(٢) ينظر نبيل عبد الرحمن حياوي : دساتير العراق في العهد الجمهوري ، ط ٢ ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠٠٥ ، ص ٤٤.

(٣) ينظر نص المادة (٦٣) من دستور (٢٩) نيسان لسنة ١٩٦٤.

د. دستور ١٦ تموز ١٩٧٠.

تجسد السلطة التشريعية بمقتضى أحكام هذا الدستور بمجلس قيادة الثورة استناداً لأحكام المادة (٤٢) منه إذ يمارس المجلس صلاحية إصدار القوانين والقرارات التي لها قوة القانون وبما ان رئيس مجلس قيادة الثورة هو حكماً رئيساً للجمهورية استناداً لإحكام الفقرة (أ) من المادة (٥٧) المكررة التي أشارت إلى قيام المجلس بترشيح رئيسه لتولي منصب رئاسة الجمهورية فان موضوع تفويض السلطة التشريعية لرئيس الدولة يصبح بطبيعة الحال امراً لا بد منه نظراً لتركز السلطة بيد رئيس الجمهورية الذي هو بنفس الوقت رئيس مجلس قيادة الثورة ورئيس مجلس الوزراء.

أن المتمعن بدساتير العهد الجمهوري ابتداء من دستور ٢٧ تموز ١٩٥٨ وانتهاءً بدستور ١٦ تموز ١٩٧٠ سيستشف له بما لا يقبل الشك هيمنة السلطة التنفيذية متجسدة في رئيس الجمهورية لا بل ان الاخير أصبح له دور موازٍ لدور البرلمان ان لم يكن أكثر منه نظراً لتراسه سلطة التشريع خاصة في ظل دستوري ١٩٦٨ و ١٩٧٠ ممثلة بمجلس قيادة الثورة وكل هذا يجعل من ورود نص دستوري يخول بمقتضاه السلطة التنفيذية ممثلة برئيسها بإصدار المراسيم قانوناً غير ذي فائدة لتركز السلطتين التنفيذية والتشريعية بيده.

الفرع الثاني

نطاق التفويض في دستور ٢٠٠٥

انفرد دستور ٢٠٠٥ عن دساتير العهد الجمهوري في انه اخذ مبدا الفصل بين السلطات مع امكانية التعاون بينها وهذا ما يستشف لنا من خلال اناطته السلطة التشريعية لمجلس النواب استناداً لاحكام المادة (٤٨) منه في حين اوكل السلطة التنفيذية الى مجلسي الرئاسة والوزراء وهذا ما قضت به المادة (٦٦) من الدستور بقولها (تتكون السلطة التنفيذية الاتحادية من رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء تمارس صلاحياتها وفقاً للدستور والقانون) ومع منح مجلس النواب حق الرقابة على اعمال السلطة التنفيذية وحق الاشراف عليها وتوجيهها وسحب الثقة ان اقتضى الامر ذلك وكل هذه الخصائص من دعائم واركاب النظام البرلماني كما سبق شرحه.

ولما كان دستور ٢٠٠٥ لم ينص بين ثناياه على منح السلطة التنفيذية صلاحية اصدار مراسيم بقانون فانه يتعذر عليها ممارسة هذا الحق الذي قرره معظم دساتير العالم لسلطاتها التنفيذية.

أن عدم تطرق دستور ٢٠٠٥ لنص خاص يبيح بمقتضاه للسلطة التنفيذية صلاحية اصدار لوائح تفويضية يعد نقصاً تشريعياً ينبغي تداركه لانه قد يبلى البلد بكارثة طبيعية كانت او بفعل الانسان كحالة الحرب مثلاً يتطلب الامر استصدار تشريع خاص لمعالجة الموقف ويحدث ان يكون هناك صعوبة في احقاق النصاب القانوني لاستصدار تشريع معين خاص بمعالجة هذا الموقف المتازم وانقاذ البلد من الوضع الراهن هذا من ناحية ومن ناحية ثانية ان السلطة التنفيذية وبحكم نشاطها مع الجمهور ومعرفتها بدقائق الامور تكون اقرب من السلطة التشريعية في معالجة مثل هذه الحالات لذا فان منحها صلاحية اصدار لوائح تفويضية يمكن ان يساهم بصورة اكثر فعالية مما لو قامت السلطة التشريعية باصدار قانون يعالج هذه الحالة.

اما نطاق التفويض على مستوى التشريعات الضريبية فمن المعلوم ان وزير المالية يعتبر هو الرئيس الاداري الاعلى لوزارة المالية وكافة الهيئات التابعة لها ويتولى عمل وزارته بكافة فروعها بناء على قرارات ادارية يصدرها لهذا الغرض^(١) وليس له اي صلاحية تشريعية خاصة في مجال الضرائب ما خلا بعض النصوص القانونية الواردة في التشريعات الضريبية المباشرة التي تخوله صلاحية اصدار تعليمات وبيانات خاصة بتسهيل تنفيذ ذلك القانون وهي قرارات ادارية تنظيمية تعد مصدراً منظماً لاحكام قانون الضريبة وليس منشأً له ومن ثم لا يعد تفويضاً تشريعياً^(٢).

وبغية انجاز المهام الموكلة الى وزارته فان لوزير المالية صلاحية تخويل ما يراه مناسباً من الصلاحيات المتعلقة في الشؤون المالية والضريبية الى اي موظف من موظفي الهيئة العامة للضرائب او احد فروعها على اساس التدرج الوظيفي^(٣) ومن هنا تبرز السلطة التنفيذية من خلال السلطة المالية التي تتولى مهمة تطبيق احكام قانون الضريبة وتأخذ على عاتقها مهمة الاشراف والرقابة على المكلفين وهم بصدد تنفيذ التزاماتهم الضريبية المقررة بموجب القانون^(٤).

(١) ينظر نص المادة (٣٠) من قانون وزارة المالية رقم (٩٢) لسنة ١٩٨١.

(٢) ينظر د. غازي فيصل مهدي، مصدر سابق، ص ٨ - ١٠.

(٣) ينظر محمود حلمي، المبادئ الدستورية العامة، مصدر سابق، ص ١٠٣.

(٤) ينظر د. حسين خالاف، مصدر سابق، ص ١٦١؛ داحمد خلف حسين الدخيل ود. عامر عباس: دستورية الضرائب في العراق، بحث منشور في مجلة حقوق الرافدين، مجلد ١٣، ع ٤٩، ص ١٦، ٢٠١١، ص ٢٢٧.

المطلب الثاني

تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي العراقي

لقد سبقت الاشارة الى ان المشرع الدستوري العراقي ولاسباب تاريخية حرص على ان يأخذ بمبدأ قانونية الضريبة بصورته الصارمة غير المرنة اذ جعل نطاق هذا المبدأ يشمل جميع شؤون الفرض والجباية والتعديل والاعفاء وهو ما ادى ان تكون الضرائب ذات القالب المحدد الصورة الفريدة للضرائب التي تتوافق مع الدستور وان غيرها تشكل خرقاً لمبدأ قانونية الضريبة. الا ان المشرع الضريبي العراقي وفي تشريعات ضريبية متعددة كان قد اخذ بالضرائب ذات القالب الحر الى جانب الضرائب ذات القالب المحدد رغم كون الضرائب ذات القالب الحر تجعل القوانين التي تضمها توصف بعدم الدستورية^(١) وهنا قد يثار تساؤل مفاده ما هو الاساس الدستوري لتلك التطبيقات وما هي قيمتها القانونية؟

مما لا شك فيه ان العديد من الدساتير المقارنة نصت على التفويض التشريعي صراحة الا ان البعض منها لم تنص على ذلك التفويض^(٢) لابل قد منعت ذلك الا ان العرف باعتباره مصدراً من مصادر القاعدة القانونية جرى على جواز تفويض السلطة التنفيذية الصلاحية التشريعية في بعض الموضوعات ولمدة معينة على ان تلك الصلاحيات لا تمتد لتتال المسائل المحجوزة للقانون لا سيما المسائل الضريبية منها^(٣) وعلى ذلك لا يمكن ان نعد تطبيقات التفويض التي شهدتها تشريعات الضرائب في العراق من قبيل الاعراف الدستورية كونها تنصب على مسائل ضريبية التي تعد من الاختصاصات الاصلية للسلطة التشريعية عليه فان تلك التطبيقات تعد مخالفة لحكم الدستور ولا قيمة قانونية لها ومن هنا ندعو المشرع العراقي الى ضرورة تلافئها في اقرب تعديل دستوري.

وعلى الرغم من عدم وجود نص دستوري يخول للسلطة التشريعية منح بعض اختصاصاتها الاصلية للسلطة التنفيذية ورغم قوة مبدأ قانونية الضريبة الا ان ذلك لم ينل من دور السلطة التنفيذية بوصفها سلطة عامة تملك مكنة تنظيم الاعباء الضريبية بمقتضى قرارات ادارية تنظيمية

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٧ .
(٢) كما هو الحال في الدستور الانكليزي الذي عرف التفويض على الرغم من عدم وجود نص فيه اذ تلجأ الحكومة الى اصدار قرارات ادارية تنظيمية تعدل من اسعار الضرائب المفروضة على بعض السلع وتأمّر بتحصيلها من غير موافقة البرلمان على ذلك ثم تعرض تلك القرارات على البرلمان لغرض المصادقة عليها بغية المحافظة على المصلحة العامة والحيلولة دون تعديل قانون الضريبة.

ينظر: عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق ، هامش ص ١٠٧ .

(٣) ينظر د. طعيمة الجرف ، مصدر سابق ، ص ١٥٧ .

توازي في قوتها العمل التشريعي لا سيما بعد ان فوضت تلك الصلاحية من قبل السلطة التشريعية فضلا عن اختصاصها الاصيل المتمثل بصلاحياتها على تنفيذ احكام القانون بمقتضى قرارات ادارية تبنى على هامش النصوص التشريعية.

ولقد شهد التشريع الضريبي العراقي تطبيقات مختلفة للضرائب ذات القالب الحر سنحاول اعطاء ابرز تلك التطبيقات من خلال بحثها في اربع نقاط نكرس الاولى لعرض التطبيقات في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والثانية لدراسة التطبيقات في قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ والثالثة لعرض التطبيقات في قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ في حين نكرس الرابعة لبيان التطبيقات في ضريبة اعادة اعمار العراق.

الفرع الاول

التطبيقات في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢

شهد قانون ضريبة الدخل تطبيقات متعددة للضرائب ذات القالب الحر سنحاول اجمالها بالآتي:

١. اجاز المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢^(١) لمجلس الوزراء اعفاء ما تدفعه الممثلات الاجنبية لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الاجنبية من غير العراقيين من الرواتب والمخصصات من الضريبة اسوة بموظفيها الدبلوماسيين اذ حدد المشرع الضريبي العراقي المادة المعفاة من الضريبة وهي الرواتب والمخصصات المدفوعة من الممثلات الاجنبية لموظفيها الدبلوماسيين اما ما تدفعه تلك الجهات لموظفيها غير الدبلوماسيين فأحاله الى قرار يصدر عن مجلس الوزراء كون الغرض من الاعفاء هنا كان سياسيا فالسلطة التنفيذية اقدر واكثر دراية من السلطة التشريعية في مثل هذه الامور بشرط المعاملة بالمثل فصورة الضريبة ذات القالب الحر كانت هنا من خلال احالة المشرع الى جهة اخرى غير السلطة التشريعية ممثلة بالسلطة التنفيذية.
٢. ومن الامثلة الاخرى ما ذهب اليه المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل من اعفاء اي دخل اخر معفى من الضريبة بقانون خاص او باتفاق دولي^(٢) فالمشرع

(١) ينظر نص الفقرة (٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
 (٢) ينظر نص الفقرة (١٠) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ولمزيد من التفصيل ينظر حسن عداي الدجيلي : شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، ط ١ ، بغداد ، ١٩٨٨.

الضريبي هنا احوال بخصوص الاعفاء الى اي قانون خاص صادر عن السلطة التشريعية ينص على اعفاء اي شخص طبيعياً كان ام معنوياً من الضريبة او اي اتفاق دولي سواء اخذت شكل معاهدة ام اتفاقية دولية فالمشرع الضريبي هنا حدد الاعفاء الا انه ترك تحديد المشمولين به الى قانون اخر او لاي اتفاق دولي يدخل العراق فيه طرفاً.

٣. ان المشرع الضريبي حدد بمقتضى احكام قانون ضريبة الدخل السماحات القانونية للمكلف^(١) فضلاً عن النسب المقررة لفرض الضريبة^(٢) الا انه اجاز لوزير المالية باعتباره ممثلاً عن السلطة التنفيذية ان يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل السماحات ومقياس الضريبة كلما دعت الظروف الاجتماعية والاقتصادية الى ذلك^(٣) فالمشرع الضريبي كان ابتداءً قد حدد واقعة الجباية والاعفاء المندرج ضمن السماحات الا انه ترك لسلطة اخرى غير المختصة بالتشريع وهي السلطة التنفيذية بمقترح يقدم من قبلها تعديل تلك السماحات والنسب الضريبية كلما دعت الحاجة لذلك على اعتبار ان السلطة المالية اقدر من بقية السلطات واكثر الماما بالظروف الاجتماعية وواقع التغيير الاقتصادي الذي يمر به القطر^(٤).

٤. ان المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل نص على وجوب دفع الضريبة المعين مقدارها ضمن تاريخ استحقاقها^(٥) اما في حالة تأخر المكلف بدفع الضريبة خلال واحد وعشرين يوماً من تأريخ تبليغه يضاف اليها (٥%) من مقدار الضريبة ويضاعف اذا لم يدفع خلال واحد وعشرين يوماً بعد انقضاء المدة الاولى فالمشرع هنا حدد الجزاء المترتب على مخالفة واقعة الجباية من قبل المكلف الا انه اجاز للسلطة التنفيذية ممثلة بوزير المالية صلاحية اعفاء المكلف عن المبلغ الاضافي كله او قسم منه في حالة اقتناع الاخير باسباب تأخر المكلف عن الدفع لغيابه خارج العراق أو لمرض اقعه عن العمل او لاي سبب قهري اخر كما خول المشرع الضريبي ايضاً الوزير صلاحية رد المبلغ الاضافي ان كان مدفوعاً اصلاً في حالة توافر احد الاسباب المنوه عنها في اعلاه^(٦) فالمشرع هنا حدد واقعة الجباية فضلاً عن

(١) ينظر نص المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٢) ينظر نص المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٣) ينظر نص المادة (١٣) مكررة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٤) ينظر نص المادة (١٣) مكررة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٥) ينظر هشام محمد صفوت العمري : الضرائب على الدخل ، مطبعة الجاحظ ، بغداد ، ١٩٨٩ ، ص ٢٤١.

(٦) ينظر نص المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

- تحديد لاسباب تأخر المكلف عن دفعه الضريبة في موعدها المحدد الا انه خول السلطة المالية صلاحية فرض العقوبة على المكلف او اعفائه منها.
٥. اجاز المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل للسلطة المالية ممثلة بوزير المالية او من يخوله حجز الاموال التي يحاول المكلف بدفعها اخفاءها او تهريبها ولا يرفع الحجز الا بتقدير الضريبة وجبايتها او تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها^(١) فالمشرع حدد واقعة الجباية الا انه ترك للسلطة التنفيذية صلاحية تحصيل الضريبة وعدم تهريبها من قبل المكلف بدفعها من اجل الحفاظ على عائدات الدولة من الضرائب^(٢).
٦. ترك المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل موضوع اعفاء دخل مؤسسات الطيران كلاً او جزءاً بشرط المعاملة بالمثل ووجود خط او مصلحة جوية للعراق في بلد الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات تركه موقفاً على قرار صادر من وزير المالية بالموافقة على الاعفاء^(٣) مما يعني ان المشرع الضريبي خول السلطة التنفيذية بأكمال شق الفرض في القاعدة الضريبية الخاصة بالاعفاء من ضريبة الدخل^(٤).
٧. قيام المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ بالاحالة الى بعض احكام القضاء لاكمال عنصر الفرض في القاعدة الضريبية في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ عندما انزل المشرع من دخل المكلف الخاضع للضريبة (النفقة الشرعية المحكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص والمدفوعة نقداً من قبل المكلف لمن لا يستحق عن السماح القانوني...)^(٥) الذي يتبين من النص اعلاه ان المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل حدد بمقتضى المادة (٩) منه التكاليف واجبة الخصم من دخل المكلف وكان من ضمنها النفقة الشرعية الا انه احال الى احكام القضاء لتحديد النفقة المحكوم بها وهذه احدى صور الضرائب ذات القالب الحر.

(١) ينظر نص المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٢) ينظر ذوالفقار علي رسن ، الاقامة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، مصدر سابق ، ص ٢٤١.

(٣) ينظر نص الفقرة (١٦) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٤) ينظر د.احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٧.

(٥) ينظر نص الفقرة (٩) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

الفرع الثاني

التطبيقات في قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩

هناك عددٌ من التطبيقات الخاصة بالضرائب ذات القالب الحر اخذ بها المشرع الضريبي في قانون ضريبة العقار يمكن اجمالها بالآتي:

١. نص المشرع الضريبي في قانون ضريبة العقار على تحديد واقعة الاعفاء الضريبي الا انه احال الى احد القوانين الخاصة أو المعاهدات أو الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة العراقية والحكومات الاجنبية او الهيئات الدولية من اجل اعفاء العقارات المشار اليها في هذه القوانين الخاصة او الاتفاقيات الدولية والمنصوص على اعفائها من الضريبة^(١) لاسباب سياسية ودولية فالمشرع الضريبي هنا حدد الاعفاء الا انه ترك تحديد العقارات المشمولة به الى قانون آخر او لأي اتفاق دولي يدخل العراق فيه طرفاً وهذا هو احد صور الضرائب ذات القالب الحر.

٢. خول المشرع الضريبي وزير المالية او من يخوله هذا الاخير الطلب من المستأجر خصم الضريبة المستحقة على العقار وتوريدها الى دائرة الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر كأحد الضمانات لتحصيل دين الضريبة^(٢) وهذه هي احدى صور الضرائب ذات القالب الحر لان المشرع الضريبي جعل عملية جباية الضريبة محكومة بقرار وزير المالية وليس بأمر المشرع.

٣. اوجب المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة العقار على دفع الضريبة المعين مقدارها ضمن تاريخ استحقاقها اما في حالة تأخر المكلف بدفع الضريبة الاساسية خلال السنة المالية يضاف اليها (١٠%) من مقدار الضريبة عن كل سنة او جزء منها يزيد على نصف السنة فالمشرع هنا حدد الجزاء المترتب على مخالفة واقعة الجباية من قبل المكلف الا انه اجاز للسلطة التنفيذية ممثلة بوزير المالية او من يكلفه صلاحية اعفاء المكلف عن المبلغ الاضافي كله او قسم منه في حالة اقتناع الاخير باسباب تأخر المكلف عن الدفع كما خول المشرع الضريبي ايضا الوزير صلاحية رد

(١) ينظر نص الفقرة (٦) من المادة (٣) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.

(٢) ينظر نص المادة (٢٥) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.

المبلغ الاضافي ان كان مدفوعاً اصلاً^(١) فالمشروع هنا حدد واقعة الجباية الا انه خول السلطة المالية صلاحية فرض العقوبة على المكلف او اعفائه منها^(٢).

الفرع الثالث

التطبيقات في قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢

من ابرز التطبيقات الخاصة بالضرائب ذات القالب الحر في قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ الاتي:

١. خول المشروع الضريبي العراقي في قانون ضريبة العرصات السلطة التنفيذية ممثلة بمجلس الوزراء استثناء بعض الاقضية والنواحي من احكام هذا القانون بقرار يصدر عنه اذ جاء في القانون (لمجلس الوزراء ان يستثني بعض الاقضية والنواحي من احكام هذا القانون بناءً على اقتراح من الوزير المختص)^(٣) فالمشروع الضريبي هنا حدد واقعة الاستثناء الا انه خول مجلس الوزراء صلاحية اعفاء العرصات الواقعة ضمن حدود بلدية معينة او قضاء او ناحية من ضريبة العرصات لتصبح مهمة الاعفاء والاستثناء مشتركة بين كل من السلطة التشريعية والتنفيذية في صورة ضريبة ذات قالب حر^(٤).

٢. احالة الى العرف في تحديد المقصود باصطلاح (اليتيم الميسور الحال) و (اليتيم الفقير الحال) والمشار اليهما في الفقرة (ج) من المادة (٤) من قانون العرصات ليشمل العرصات التي يملكها الاول بالاعفاء لمدة ثلاث سنوات والثاني حتى بلوغه مما يعني ان عملية الاعفاء كانت اختصاصاً مشتركاً بين السلطة التشريعية والعرف كصورة من صور الضرائب ذات القالب الحر^(٥).

(١) ينظر نص المادة (٢٢) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.
(٢) ينظر ذوالفقار علي رسن ، الاقامة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، مصدر سابق ، ص ٢٤٥.

(٣) ينظر نص المادة (٢) من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢.
(٤) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٨.
(٥) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٨.

الفرع الرابع

التطبيقات في ضريبة اعادة اعمار العراق وضريبة المبيعات

سنتناول ضمن هذه النقطة صورا متعددة للضرائب غير المباشرة ومنها ضريبة اعادة اعمار العراق وبعض الضرائب على المبيعات وعلى النحو الاتي:

١. فوض المشرع السلطة المالية صلاحية تحديد مفهوم المنفعة العامة والتي من خلالها يتم اعاء البضائع المستوردة من قبل المنظمات الدولية كالامم المتحدة والمؤسسات الدولية الاخرى والمؤسسات غير الرسمية او الحكومات الاجنبية لغرض استعمالها او توزيعها على الجمهور من الخضوع لضريبة اعادة اعمار العراق عليه فالمشرع (سلطة الائتلاف المؤقتة) حددت واقعة الاعفاء الا انها احوالت الى السلطة المالية لتحديد المقصود بمصطلح (المنفعة العامة) التي على اساسها يتم اعاء الجهات المشار اليها في القانون^(١).

٢. فرض المشرع الضريبي العراقي وبمقتضى احكام البند (أولا) من قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧ ضريبة المبيعات على اقيام الخدمات المقدمة من قبل فنادق الدرجتين الممتازة والاولى الا انه لم يحدد المقصود بهما الامر الذي بمقتضاه ترك المشرع الضريبي مهمة المقصود بهما من خلال الاحالة الضمنية الى القرارات الإدارية الامر الذي جعل عملية الفرض مهمة مشتركة بين السلطة التشريعية والتنفيذية.

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، المصدر نفسه ، ص ١٨.

الفصل الثاني

أركان الضرائب ذات القالب الحر وأساسها الفلسفي

للضرائب ذات القالب الحر ركنان تستدعي الضرورة العلمية البحث فيهما ليتسنى لنا معرفة مواطن الاحالة في ركنها المادي وشرعية فرضها بالركن الشرعي لذا اضحى البحث في اساسها الفلسفي أمراً لا مفر منه.

لذا وبغية تسليط الضوء على هذا الموضوع سنحاول بحثه في مبحثين نكرس الأول لبيان أركان الضرائب ذات القالب الحر في حين نعرض في الثاني الاساس الفلسفي للضرائب ذات القالب الحر.

المبحث الأول

أركان الضرائب ذات القالب الحر

لم يبحث الفقه الضريبي والمالي لموضوع اركان الضرائب ذات القالب الحر الا البعض منهم لذا سنحاول الاستعانة بأرائهم لاعطائنا نبذة عن هذه الاركان.

لذا سنتناول بحث هذا الموضوع في مطلبين نكرس الاول منهما لدراسة الركن المادي للضرائب ذات القالب الحر في حين نخصص الثاني لعرض الركن الشرعي للضرائب ذات القالب الحر.

المطلب الأول

الركن المادي للضرائب ذات القالب الحر

من المسلم به أن كل ضريبة تفرض بقانون يتولى تحديد القواعد او المبادئ العامة اللازمة لتطبيق الضريبة الا ان دين الضريبة لا يتحقق بذمة الشخص لمجرد صدور قانون الضريبة أنما

يتطلب نشوء هذا الدين ان يتحقق الشرط الذي حدده القانون وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة.

لذا سنكرس هذا الموضوع لبيان الواقعة المنشئة للضريبة التي تعتبر بمثابة الركن المادي للضريبة ذات القالب الحر بفرعين نعرض في الأول التعريف بالواقعة المنشئة للضريبة أما الثاني فنخصصه لدراسة عناصر الركن المادي للضرائب ذات القالب الحر.

الفرع الأول

التعريف بالواقعة المنشئة للضريبة

لم يورد المشرع الضريبي العراقي في التشريعات الضريبية عامة والمعتمدة منها لنظام الضريبة على الدخل خاصةً أي نص لبيان المراد بـ(الواقعة المنشئة للضريبة) الامر الذي يستدعي بنا التوجه صوب الفقه المالي والضريبي لبيان المراد بها.

وعلى الصعيد الفقهي تعددت الآراء التي قيلت بصدد تعريف الواقعة المنشئة للضريبة فذهب بعض الفقهاء إلى تعريف (الواقعة المنشئة للضريبة) بأنها (الفعل أو التصرف الذي يجعل دين الضريبة يتولد في ذمة المكلف وتختلف هذه الواقعة من ضريبة لأخرى)^(١) في حين عرفها آخرون^(٢) بأنها (الحالة التي إذا حدثت استحققت معها الضريبة).

في حين ذهب آخرون^(٣) إلى تعريفها بأنها (الظرف او العمل المادي الذي يرتب القانون على وقوعه استحقاق الضريبة) وهناك من عرفها^(٤) بأنها (الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة).

من كل ما تقدم يمكن ان نعرفها بأنها (الشرط او الشروط التي لا بد من توافرها لتولد او لتحقق دين الضريبة في ذمة المكلف).

ومن هذا المفهوم للواقعة المنشئة للضريبة يطرح تساؤل مفاده متى ينشأ دين الضريبة في ذمة المكلف وهو ما أصطلح على تسميته بـ(الواقعة المنشئة للضريبة)؟.

للإجابة عن هذا السؤال لا بد من معرفة ما إذا كان انطباق الشروط الموضوعية الواردة في القانون الضريبي على حالة معينة تكفي لكي ينشأ دين الضريبة في ذمة المكلف أم أنه لا بد من

(١) ينظر د. السيد عبد المولى : المالية العامة ، مطبعة الجامعة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ٢٤٣ .

(٢) Astbury (K) : Business Taxation . London . 1986 . P(120) .

(٣) ينظر كمال الجرف : مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الأيراد ، بحث منشور في مجلة ادارة القضايا الحكومية ، ع ٢ ، المطبعة القانونية ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ٤٨ .

(٤) ينظر د. يونس احمد البطريق : مقدمة في النظم الضريبية ، المكتب المصري الحديث ، الاسكندرية ، ١٩٧٢ ، ص ٢٣٧ .

صدور قرار تقدير من قبل المقرر يتضمن تقدير الإيراد الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه بالنسبة لكل مكلف على حدة.

أختلف الفقه بهذا الصدد فذهب بعض الكتاب^(١) إلى اعتبار أن التشريع الضريبي هو الذي ينشئ الدين في ذمة المكلف بمجرد تحديده لمصادر النشاط أو الأموال أو الأشخاص الخاضعين للضريبة وذلك بوضع قواعد عامة ومجردة وكل مكلف تنطبق عليه هذه القواعد تصبح الضريبة ديناً في ذمته.

إلا أن فريقاً آخر من الكتاب^(٢) يرى أن انطباق القواعد العامة والمجردة الواردة في التشريع الضريبي عامة والضريبة على القيمة المضافة خاصة على مكلف معين من شأنها أن تجعل الواقعة المنشئة للضريبة متوفرة ولكن دين الضريبة لا ينشأ في ذمة المكلف إلا باتخاذ جهات التقدير القرار الذي يقدر العمليات الخاضعة للضريبة لهذا المكلف بالذات والضريبة المستحقة عليه فبمجرد صدور قرار التقدير هذا يعني أن دين الضريبة قد نشأ في ذمة المكلف المعني بهذا القرار^(٣).

ونحن من جهتنا نؤيد ما ذهب إليه أصحاب الاتجاه الأول لأن القانون الضريبي عندما يحدد المصادر والأموال والأشخاص الخاضعين للضريبة فإنه يحدد الدين الضريبي أما قيام جهات التقدير باتخاذ القرار الخاص بتقدير العمليات الخاضعة للضريبة لمكلف معين والضريبة المستحقة عليه فهذا لا يترتب عليه نشوء الدين الضريبي بذمة المكلف بقدر ما يمثل وسيلة لتحصيل هذا الدين.

وهذا هو ما عليه الحال في ظل قانون الضريبة على الدخل إذ أن التشريع الضريبي هو الذي ينشئ الدين في ذمة المكلف بمجرد تحديده للأموال والأشخاص الخاضعين للضريبة.

وتبدو أهمية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة من خلال تأثيرها في تحديد مواعيد سداد المبالغ الضريبية إذ أن هذه المبالغ تتحدد اعتباراً من تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة ، كما ان لتحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية بالغة من نواحٍ عدة يمكن تلخيصها بالآتي:

١. تتجلى في تحديد النظام القانوني واجب التطبيق من حيث السعر وحالات الإعفاء.

(١) أنظر د. أحمد ممدوح مرسي : الضريبة على الإيرادات علماً وعملاً ، ج ١ ، ط ١ ، القاهرة ، ١٩٤٠ ، ص ١١.

(٢) لمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع أنظر د. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ١٥٢.

(٣) أنظر د. جهاد سعيد خصاونة : مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني ، مطبعة توفيق ، من إصدارات نقابة المحامين ، عمان ، ١٩٩٥ ، ص ٢٨.

٢. بمجرد ميلاد الواقعة المنشئة للضريبة يبدأ سريان مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة كذلك يمكن من خلالها تحديد بدء سريان مدة التقادم المسقط لحق المكلف برد الضريبة المتحصلة منه دون وجه حق الا اذا نص القانون على خلاف ذلك^(١).

٣. ان المكلف الذي يدفع الضريبة من واقع إقراره لا يكون له الحق في استردادها لأنه وفاء صحيح لدين كان قائماً من لحظة تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.

٤. اذا ما حدثت الواقعة في ظل قانون معين فان هذا القانون هو الذي يكون واجب التطبيق عند التنازع من حيث السعر وبقية الالتزامات المحددة في ظل القانون النافذ وقت قيام الواقعة.

وقد اختلفت التشريعات الضريبية من حيث موقفها من الواقعة المنشئة للضريبة ففي الوقت الذي كان فيه التشريع الضريبي الفرنسي والمصري يميلان صوب عدم الاعتراف للواقعة المنشئة للضريبة بقابليتها على جعل أي شخص مكلفاً بأداء الضريبة^(٢).

إذ كان الاتجاه السائد يتجه الى اعتبار قرارات الإدارة الضريبية هي المنشئة لدين الضريبة حسب نصوص كلا التشريعين الضريبيين ولكن في فترة لاحقة وإمام وهن حجج الفريق الأول تبذلت قناعة المشرعين الفرنسي والمصري ومن ناحية أخرى دفع هذا الأمر الكثير من الفقهاء^(٣) الى مخالفة الاتجاه السابق والإقرار للواقعة المنشئة بصلاحياتها على إنشاء دين الضريبة في ذمة المكلف وهذا ما يمكن استخلاصه من قول الفقيه (لافايير)^(٤) حيث أعلن أن الواقعة المنشئة للضريبة هي التي تترتب على استحقاق دين الضريبة في ذمة المكلف في حين لا يعدو اثر قرار الإدارة الضريبية الا تحديد مقدار الدين فقط.

أما عن موقف المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل فيمكننا التعرف عليه من خلال الاستعانة بنصوص القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ إذ يستدل من خلالها أن الواقعة المنشئة للضريبة هي التي يترتب عليها استحقاق دين الضريبة في ذمة المكلف وجعله ديناً واجب الوفاء به.

فقد جاء في القانون (للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة او تعتقد بخضوعه لها أن يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تأريخ تبليغه بذلك بأخطار خطي او

(١) ينظر د. محمود رياض عطية : الوسيط في تشريع الضرائب ، دار المعارف ، مصر ، ١٩٦٥ ، ص ٢٣٦.

(٢) ينظر د. محمود رياض عطية ، المصدر نفسه ، ص ٢٣٨.

(٣) ينظر د. يونس احمد البطريق ود. حامد عبد المجيد دراز : النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٣ ، ص ٢١٤.

(٤) ينظر د. يونس احمد البطريق ود. حامد عبد المجيد دراز ، المصدر نفسه ، ص ٢١٦.

بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً في دوائر ضريبة الدخل أو لم يكن^(١) كما نص على (على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل خاضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر)^(٢).

الذي يستشف من النصين أعلاه أن المكلف يعد خاضعاً للضريبة قبل ان يقدم تقريره الخاص عن الإرباح المتداولة الى الإدارة الضريبية وقبل ان تشرع الإدارة الضريبية بإجراء تحديد وفرض الضريبة^(٣) وهذا معناه ان المشرع العراقي يأخذ بمفهوم فحواه (ان الواقعة المنشئة للضريبة هي التي يعول عليها في خلق دين الضريبة وجعل ذمة المكلف مشغولة به)^(٤).

أما عن تقويمنا لكلا الاتجاهين السابقين فإنه من الواضح إذا ما عولنا على الواقعة المنشئة لدين الضريبة فإنه سيترتب على ذلك مزايا للمكلفين والخزينة يمكن أجمالها بالاتي^(٥):

١. ان المكلف سيكون على علم مسبق بان مزاويلته لنشاط معين منصوص عليه في قانون الضريبة سيجعله خاضعاً للضريبة تتوافر فيه الشروط والأوضاع القانونية التي ستجعله ملزماً للوفاء بهذا الدين.

٢. يتحقق صالح للخزانة من حيث انه لو ألغيت فإنها ستبقى مستحقة الأداء ما دامت قد تحققت الواقعة لها.

ونحن بدورنا نؤيد الاتجاه الثاني الذي يعد الواقعة المنشئة للضريبة هي التي تجعل أشخاصاً معينين ملزمين بأداء دين الضريبة دون غيرهم لتوافر الأوضاع والشروط التي حددها القانون فيهم وبالتالي فان القرارات الإدارية الصادرة من الإدارة الضريبية سوف لا يتعدى أثرها تحديد مركز المكلف تجاه السلطة المالية فيما يخص تحديد الوعاء الضريبي وتعيين مقدار الضريبة واجبة الدفع وبالتالي يكون تكييفها القانوني بأنها ذات اثر كاشف لدين الضريبة^(٦).

وقد يُثار تساؤل مفاده ما هي أنواع الواقعة المنشئة للضريبة؟

ان الإجابة عن هذا التساؤل تتحدد بأن الواقعة المنشئة للضريبة أشكالاً مختلفة فهي تكون إما بفعل الإنسان (اختيارية) أو بفعل الطبيعة وأما تكون أعمالاً إدارية أو أعمالاً قانونية.

(١) ينظر نص الفقرة (١) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ الناقد.

(٢) ينظر نص الفقرة (٢) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ الناقد.

(٣) ينظر صالح يونس عجينة : ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ ، ص ٤٤٦.

(٤) ينظر صالح يونس عجينة ، مصدر سابق ، ص ٤٤٨.

(٥) ينظر صالح يونس عجينة ، المصدر نفسه ، ص ٤٤٨.

(٦) ينظر يونس احمد البطريق ، مصدر سابق ، ص ٢٤٩ ؛ د. السيد عبد المولى : المالية العامة ، مطبعة الجامعة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ٢٤٣ ؛ د. منصور ميلاد يونس : مبادئ المالية العامة ، منشورات الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ليبيا ، ١٩٩١ ، ص ١٧٠.

فبالنسبة للإعمال المادية قد يريد صاحبها ان يحدث بها أثرا في الروابط القانونية الموجودة او لا يريد ذلك كإنقطاع مصدر الدخل حيث يرتب القانون على ذلك تقدير الضريبة وفرضها^(١)، أما الأعمال القانونية فهي أما تكون عملا منفردا او مقترنا بإرادة ثانية (العقد) حيث تعد واقعة حل الشركة او التصفية وهي من الأعمال القانونية شرطا لخضوع المبالغ الزائدة عن قيمة أسهم المساهم الأصلية المدفوعة للضريبة^(٢).

والوقائع الطبيعية كذلك عند حدوثها تؤثر في العلاقات القانونية القائمة فدوران الأرض حول الشمس واقعة لا ترجع لإرادة الإنسان لكنها تؤثر في العلاقات القانونية القائمة فهي تحصي السنين اللازمة للتقدم المسقط للضريبة كذلك الوفاة بوصفها واقعة طبيعية تلزم الورثة بالضريبة التي كانت على المتوفى ولم يتم دفعها^(٣).

الفرع الثاني

عناصر الركن المادي للضرائب ذات القالب الحر

للركن المادي في الضرائب ذات القالب الحر عناصر متعددة يمكن ان تحيل السلطة التشريعية الى السلطة التنفيذية لتحديد احد هذه العناصر او جميعها حتى ولاعطاء فكرة موجزة عن هذه العناصر سنحاول بحثها وفق الترتيب الآتي:

أولاً: الاعفاء من الضريبة.

يعد مبدأ عمومية الضريبة اي جعل الضريبة تطال جميع الاشخاص والمؤسسات والهيئات من المبادئ الاساسية والمهمة التي تتحكم بالضريبة بيد ان المشرع الضريبي قد يخرج في بعض الاحيان عن تطبيق هذا المبدأ فتحقيقا لغايات اجتماعية، ثقافية، اقتصادية، تعليمية او وطنية او حتى دولية في بعض الاحيان يلجأ المشرع الى التشديد على بعض هذه الاعفاءات التي تصيب بعض الاشخاص والهيئات والمؤسسات من الضريبة^(٤).

(١) ينظر د. محمود رياض عطية ، مصدر سابق ، ص ٢٣٦ .
 (٢) ينظر نص المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .
 (٣) ينظر نص المادة (١٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ .
 (٤) ينظر د. فوزت فرحات ، التشريع الضريبي العام ، مصدر سابق ، ص ١٤٦ ؛ د. عادل احمد حشيش ، الضرائب على الدخل ، مصدر سابق ، ص ٣٥٢ ؛ د. عبد الكريم صادق بركات و د. يونس البطريق و د. عبد المجيد دراز : النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٦ ، ص ٥٨٤ .

وعرف بعض الفقهاء^(١) (الإعفاء الضريبي) بأنه (ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي تبغي من ورائه تحقيق جملة من الاهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية).

ومن خلال التعريف اعلاه يتبين لنا اهم اوجه الاختلاف ما بين الإعفاءات والسماحات والتي يمكن تلخيصها بالاتي:

١. أن السماحات عبارة عن تنزيلات شخصية لا يستفيد منها سوى الأشخاص الطبيعيين

المقيمين دون الأشخاص الاعتبارية والمتمثلة بكل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها وشركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق أو خارجه وتتعاطى الأعمال التجارية أو لها دائرة أو محل عمل أو مراقبة في العراق^(٢) في حين أن الإعفاءات تشمل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية على حد سواء فهناك إعفاءات خاصة للأفراد وأخرى للشركات^(٣).

٢. أن السماحات لا تمنح إلا للفرد المقيم في العراق بصرف النظر عن هويته السياسية

عراقيا كان أو أجنبيا أما غير المقيم فلا يتمتع بأي نوع من أنواع السماحات^(٤) أما الإعفاءات فأنها تمنح للأفراد بصرف النظر عن محل إقامتهم فكل الذي اشترطه القانون لمنح الفرد الإعفاء أن يكون دخله من المدخولات المعفية للضريبة بموجب القانون^(٥).

ومن الامثلة على الاعفاء في الضرائب ذات القالب الحر الاعفاءات السياسية التي قررها

المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ بخصوص الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الاجنبية لموظفيها الدبلوماسيين او ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الاجنبية من غير العراقيين^(٦) اذ حدد المشرع الضريبي العراقي المادة المعفاة من الضريبة وهي كل من الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الاجنبية لموظفيها الدبلوماسيين اما ما تدفعه تلك الجهات لموظفيها غير الدبلوماسيين فأحاله الى قرار يصدر عن مجلس الوزراء بشرط المعاملة بالمثل.

(١) ينظر عمار فوزي كاظم ، مصدر سابق ، ص ٤.
(٢) ينظر د. رفاعي الهزايمة : الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن ، ط ١ ، عمان ، ١٩٨٣ ، ص ١٥٥.

(٣) ينظر د. محمد أبو نصار ورفاقه : الضرائب ومحاسبتها ، دار الأوائل للطباعة ، عمان ، ١٩٩٦ ، ص ١٢.

(٤) ينظر د. محمد أبو نصار ورفاقه ، مصدر سابق ، ص ١٣.

(٥) ينظر د. محمد سعيد عبد السلام : دراسة في مقدمة علم الضريبة ، ط ٢ ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٨٦.

(٦) ينظر نص الفقرة (٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

ومن الامثلة الاخرى ما ذهب اليه المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل من اعفاء اي دخل اخر معفى من الضريبة بقانون خاص او باتفاق دولي^(١) فالمشرع الضريبي هنا احال بخصوص الاعفاء الى اي قانون خاص صادر عن السلطة التشريعية ينص على اعفاء اي شخص طبيعياً كان او معنوياً من الضريبة او اي اتفاق دولي سواء اخذت شكل معاهدة ام اتفاقية دولية فالمشرع الضريبي هنا حدد الاعفاء الا انه ترك تحديد المشمولين به الى قانون اخر او لأي اتفاق دولي يدخل العراق فيه طرفاً.

ثانياً: الاستثناء من الضريبة.

قد يستثني المشرع الضريبي في بعض الاحيان شخصاً طبيعياً كان او معنوياً من الخضوع لاحكامه لاعتبارات عدة البعض منها اجتماعية و اخرى دينية وثالثة سياسية ورابعة دولية وقد تكون لاغراض اقتصادية والمشرع الضريبي العراقي حاله حال معظم التشريعات الضريبية كان قد نص على اجازة الاستثناء بموجب المادة (٢) من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ الا انه احال موضوع تحديد الجهات المشمولة بالاستثناء الى قرار يصدر عن مجلس الوزراء اذ جاء في القانون (لمجلس الوزراء ان يستثني بعض الاقضية والنواحي من احكام هذا القانون بناءً على اقتراح من الوزير المختص).

فالذي يستشف من النص اعلاه ان المشرع الضريبي في قانون العرصات كان قد اجاز استثناء البعض من الاقضية والنواحي من الخضوع لاحكام هذا القانون الا انه ترك صلاحية تحديد تلك الاقضية والنواحي لمجلس الوزراء كونه الاقرب عن طريق وزارته الى المجتمع.

ثالثاً: التنزيل من الضريبة.

تجيز بعض التشريعات الضريبية ان تنزل من الدخل التكاليف المصروفة من قبل المكلف للحفاظ عليه وغيرها من التكاليف المقررة لاغراض شرعية كالنفقة المحكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص^(٢) او لاغراض اجتماعية كأقساط التأمين على الحياة^(٣) او لاغراض خيرية.

وهنا قد يعمد المشرع الضريبي الى النص اعتبار مبالغ التبرع المصروفة في العراق الى دوائر الدولة والقطاع العام والجهات العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانوناً في

(١) ينظر نص الفقرة (١٠) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ كما ونص المشرع العراقي في قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ في الفقرة (٦) من المادة (٣) منه على اعفاء (العقارات المعفاة من الضريبة اعفاء دائمي او لمدة مؤقتة بموجب قوانين خاصة او معاهدات او اتفاقيات عقدت او تعقد بين الحكومة وحكومات اجنبية او هيئات دولية) فالمشرع الضريبي هنا نص على الاعفاء الا انه احال في تحديد مادة الاعفاء الى قانون اخر ينص على اعفاء عقارات خاصة فضلاً عن حالته في تحديد تلك العقارات المعفاة الى اي اتفاقية او معاهدة عقدت بين الحومة العراقية واي حكومة اجنبية اخرى.

(٢) ينظر نص الفقرة (٩) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

(٣) ينظر نص الفقرة (١٠) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

العراق من قبل المبالغ واجبة التنزيل^(١) وتدخل ضمن مفهوم التكاليف واجبة الخصم الا ان المشرع احال الى السلطة التنفيذية ممثلة بشخص وزير المالية بتحديد قائمة بأسماء تلك الجهات وهذا يعد احد انواع او صور الضرائب ذات القالب الحر.

رابعاً: جباية الضريبة.

تعد مسألة الجباية واحدة من اهم مراحل تطبيق القانون اذ يتم بمقتضاها استيفاء الموارد الضريبية وفقاً للشروط والضوابط المحددة قانوناً ويتم بمقتضاها تحقيق اهداف الضريبة ومقاصدها المالية وغير المالية فجباية الموارد الضريبية تتم بموجب نصوص قانونية تسنها السلطة التشريعية المختصة تعتمد بمقتضاها على تنظيم مسألة تحصيل حقوق الدولة الضريبية من حيث مواعيدها واجراءاتها والجهة المختصة باستيفائها فضلاً عن الضمانات الضرورية لاستيفائها والحيلولة دون التهرب من ادائها كلا او جزءا فكل تلك الامور تدخل ضمن مفهوم جباية الضرائب وترتبط معها^(٢).

وقد ترد النصوص القانونية المنظمة لجباية الموارد الضريبية في متن القانون الضريبي ذاته حيث تعد التشريعات الضريبية الى ذكر قواعد الجباية وتنظيمها في القانون ذاته الذي تضمن فرض الضريبة في حين تذهب التشريعات الضريبية الاخرى الى تنظيم مسائل الجباية من خلال الاحالة الى بعض التشريعات غير الضريبية وتجعلها اساساً يرتكز عليها في جباية الضريبة وضمان تحصيلها وهو ما ينطبق بدوره على الضرائب ذات القالب الحر اذ ذهب المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ الى النص على (تجبي الضريبة والمبالغ الاضافية وفق قانون تحصيل الديون الحكومية)^(٣).

فالمشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل احال الى تشريع اخر وهو تحصيل الديون الحكومية بكافة القضايا المتعلقة بجباية المبالغ الاضافية وهذا يعني ان المشرع الضريبي ترك لقانون اخر مهمة جباية المبالغ الاضافية لما يمكن اعتباره من ديون ضريبية مترتبة بذمة المكلف لصالح الادارة الضريبية.

(١) ينظر نص الفقرة (٨) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.
 (٢) ينظر في هذا : د. رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط ١ ، العاتك للطباعة والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠١٢ ، ص ١٥٥-١٥٧ ؛ د. اعداد حمود القيسي : المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط ٧ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ ، ص ١٤٧.
 (٣) ينظر نص المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

وايضا ما جاء بقانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ الذي اشار الى (تجبي الضريبة والمبالغ الاضافية وفق قانون جباية الديون المستحقة للحكومة وتعتبر ديننا ممتازا على عقارات المكلف)^(١).

ان تنظيم جباية الضريبة من خلال قيام المشرع الضريبي بالاحالة الى قانون اخر غير التشريع الضريبي لا يشكل اهدارا لحقوق الخزانة او الاضرار بحقوق المكلف لان الاحالة في هذه الحالة تكون ضمن نطاق السلطة التشريعية.



الركن الشرعي للضرائب ذات القالب الحر

بغية تسليط الضوء على هذا الموضوع سنبحثه في اربعة فروع نكرس الأول لبيان التطور التاريخي لقانونية الضريبة ذات القالب الحر في حين نعرض في الثاني لمفهوم قانونية الضرائب ذات القالب الحر أما الثالث فنكرسه لبيان سمو مبدأ قانونية الضريبة في حين ندرس الاستثناءات الواردة على مبدأ قانونية الضريبة في الفرع الرابع.

الفرع الأول

التطور التاريخي لقانونية الضريبة ذات القالب الحر

كانت الضرائب ذات القالب الحر هي الصورة الابرز في العصور القديمة سواء لدى المجتمعات الغربية ام الشرقية فعلى صعيد المجتمعات الغربية كانت الضرائب في الامبراطوريتين الرومانية واليونانية هي التعبير الصادق عن ارادة السلطة الحاكمة ولم يكن للشعب اي دور فيها الا في بعض المدن اليونانية التي مثلت تطبيقا للديمقراطية المباشرة اذ كان الامبراطور يفرض الضرائب ويعفي منها ويقرر جبايتها بناء على رغبته وحاجته الى المال ولما كان الامر كذلك فان الضرائب ذات القالب الحر هي التي كانت سائدة ولم يكن للضرائب ذات القالب المحدد وجود في تلك الفترة وذلك بسبب المرونة التي كانت تتميز بها الضرائب والتي كانت تنفي وجود قاعدة

(١) ينظر نص المادة (٢٣) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ النافذ.

اليقين فيها فضلاً عن قدرة الامبراطور والعاملين على جباية الضريبة على تفسير اوامر الفرض والاعفاء بالشكل الذي يجعلها تتميز بالمطاطية وعدم الثبات^(١).

ولم يختلف الامر في الشرق عنه في الغرب اذ بقيت الدولة الفارسية تأخذ بالضرائب ذات القالب الحر نتيجة لتحكم السلطة التنفيذية ممثلة بالملك بعملية فرض الضريبة وجبايتها وتعديلها والاعفاء منها وتفسير اوامر فرضها مبنية على رغبة الملك والامير والجباة حتى تكوين الدولة الحديثة واعتماد مبدأ القانونية والاخذ بالضرائب ذات القالب المحدد^(٢)، وكذا الحال في بلاد الرافدين وبلاد النيل اذ بقيت ارادة الحاكم هي المصدر الوحيد للقانون بما فيه القانون الضريبي طيلة العصور القديمة فمثلت تجسيدا حيا للضرائب ذات القالب الحر الى ان ظهر الاسلام فحدد معالم الفرائض المالية وبدأ يأخذ بالضرائب ذات القالب المحدد اذ لم تعد فيه الفرائض مبنية على رغبة الحاكم ولا رغبة عمال الجباية انما على اساس مبادئ الشريعة الاسلامية الغراء المستقاة من القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة^(٣).

اما خلال فترة العصور الوسطى فتفرض من قبل سادة الاقطاع وتجبى من قبل ممثليهم وعمالهم في كل اقطاعية على ان يقوموا بدفع جزء من عائداتها الى الملك^(٤) وهنا يتجلى الدور الذي لعبته الضرائب ذات القالب الحر في تلك الفترة نتيجة للمرونة التي كانت تتميز بها اوامر فرض الضرائب وطرق تفسيرها وكيفية جبايتها اذ كان البرلمان اداة مسيرة بيد الملك في فرض الضريبة تاركاً تحديد الافراد الخاضعين لها والمعفيين منها وآلية تحديد سعرها وكيفية تحصيلها وجبايتها بأوامر تصدر من قبل سادة الاقطاع وبالتالي ساهمت المرونة لهذه الضرائب فضلاً عن قدرة الاقطاع على تفسير اوامر الفرض والاعفاء بالشكل الذي يجعلها تتميز بالحركة وعدم الثبات^(٥).

وبقي الحال هكذا حتى بدأت قوة الملك في الظهور مجدداً فقد ساهم تحالف الملك مع الطبقة البرجوازية الى اضعاف الاقطاع والقضاء عليهم واصبحت الضرائب لا تفرض الا بعد استحصال موافقة الشعب بالنسبة لاية ضريبة استثنائية وانه لا يجوز للملك فرض اية ضريبة الا بعد

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١ .

(٢) ينظر د. عبد العزيز العلي النعيم : نظام الضرائب في الاسلام ، دار الاتحاد العربي للطباعة ، القاهرة ، ١٩٧٤ ، ص ٨٠ - ٩٤ .

(٣) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل و د. ساجر ناصر حمد : الموازنة بين الزكاة والنظرية العامة للضريبة ، بحث مقدم الى الملتقى الدولي الاول لمعهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بغيرداية / الجزائر ، ٢٠١١ ، ص ٢٢ - ٢٣ .

(٤) ينظر يونس احمد البطريق ، مصدر سابق ، ص ٢٢٤ .

(٥) ينظر فرس الخوري : موجز في علم المالية العامة ، المطبعة الحكومية (جامعة دمشق) ، دمشق ، ١٩٤٢ ، ص ٤١٥ ؛ حيم حسين موسى : العدالة الضريبية ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهريين ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٩ .

استحصال موافقة مجلس الامراء عليها^(١) وفي هذه الفترة بدأت الضرائب ذات القالب الحر بالتراجع امام التيار الصاعد للضرائب ذات القالب المحدد.

الا ان هذا الحال لم يدم طويلاً اذ سرعان ما رغب الملك في التخلص من هذا القيد خاصة بعد ازدياد الاعباء المالية نتيجة الحروب والأنفاق الترفي الذي يتسم به الملوك وعدم كفاية الموارد المالية الاعتيادية لتغطيتها وقد افضى هذا الى صراع ما بين الملك ومجلس اللوردات من جهة ومجلس العموم الممثل للشعب من جهة اخرى^(٢) وهنا عاد للضرائب ذات القالب الحر بريقها واستمر الحال على هذا النحو مما دفع الى ثورة الشعب الانكليزي على ملكه وانتزاعه هذا الحق وتثبيته في وثيقة المكننا كارتا في سنة ١٢١٥ مما دفع بالشعب الانكليزي الى المطالبة بأحياء المبدأ القديم الذي حاول الملوك طمس معالمه فكان ان حصل الشعب على حقه في الموافقة على فرض الضرائب وتحصيلها مرة اخرى وكان ذلك من خلال وثيقة إعلان الحقوق في سنة ١٦٢٨ التي جاءت بعبارة واضحة من انه لا ضريبة الا بعد اخذ موافقة البرلمان وهو ما اكده بعد ذلك دستور الحقوق في سنة ١٦٨٩ وبالتالي استقر المبدأ بمنع فرض ضرائب الا بموافقة البرلمان وفي الحدود والمواعيد والطرق التي ياذن بها^(٣).

وهنا انتقل الرجحان في ميزان القوة مرة اخرى لصالح الضرائب ذات القالب المحدد كون سلطة فرض الضريبة وتحديد ركنها المادي قد انيط بيد البرلمان ممثل الشعب الاوحد وبالتالي عاد العمل من جديد بقاعدة اليقين الضريبي وتم منع السلطة التنفيذية من اي سلطة في مجال فرض الضرائب وجبايتها وان بقي لها دور في الاعفاء منها.

ومن جانب اخر نلاحظ ان فرنسا كانت تلتزم بهذا المبدأ منذ أواخر القرن الرابع عشر الا ان إسراف وتبذير الملوك وسلطاتهم المطلقة في إدارة شؤون البلاد دفعهم الى تجاوز هذا المبدأ بحيث أضحي الملك يفرض الضريبة على المواطنين دون اللجوء الى استحصال موافقتهم واستمر هذا الحال رداً طويلاً من الزمن وبتعاقب الملوك^(٤) وهنا سادت فكرة الضرائب ذات القالب الحر لاتسامها بالمرونة وابتعادها عن قاعدة اليقين الضريبي.

حتى دفع هذا الوضع جانباً من الفقهاء الى القول بأن مبدأ قانونية الضريبة قد سقط بعدم الاستعمال ولم يغير هذا الحال الا صوت ثوار الثورة الفرنسية التي اندلعت شرارتها في سنة ١٧٨٩ وبعثت هذا المبدأ من رقاده الطويل حيث اعلنت الجمعية التأسيسية في ١٧ حزيران سنة

(١) ينظر رائد ناجي احمد الجميلي : التهرب الضريبي مع اشارة الى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٠ ، ص ٧٥ ؛ د. عبد المنعم فوزي واخرون : النظم الضريبية ، المكتب المصري الحديث ، الاسكندرية ، ١٩٧٠ ، ص ١٠ .

(٢) ينظر عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق ، ص ٢٢ .

(٣) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٢ .

(٤) ينظر يونس احمد البطريق ، مصدر سابق ، ص ١٩١ ؛ محمد حمدي النشار ، مصدر سابق ، ص ١٢ ؛ فراس الخوري ، مصدر سابق ، ص ٤١٧ .

١٧٨٩ ضرورة الحصول على موافقة ممثلي الامة قبل فرض الضريبة وجبايتها اذ نصت على (لاضريبة الا اذا اقرتها الجمعية اقراراً صحيحاً بكامل حريتها)^(١).

كما تضمنته وثيقة اعلان حقوق الانسان والمواطن الصادرة في ١٧٨٩ في مادته (١٤) على ان (للمواطنين الحق ان يلاحظوا بانفسهم او بواسطة ممثليهم ضرورة المساهمة في الضريبة العامة وقبولها بحرية ومتابعة انفاقها وتحديد نسبها واساسها وكيفية جبايتها ومدتها) وبعد هذا تم تثبيت هذا المبدأ في المادة (١٤) من دستور ١٧٩١ وتوج اخيراً في ميثاق عام ١٨١٤ والمادة (٣٤) من دستور الجمهورية الخامسة الفرنسي والتي اشارت بصريح العبارة الى (ان القانون يحدد القواعد الخاصة بوعاء كل ضريبة وقدرها وصورها وكيفية سدادها)^(٢).

وهنا انحسرت تدريجياً الضرائب ذات القالب الحر لتظهر الضرائب ذات القالب المحدد للظهور مجدداً بعد انفراد السلطة التشريعية في تحديد القواعد الخاصة بوعاء كل ضريبة وقدرها فضلاً عن صورها وتحديد حالات الاعفاء منها وكيفية سداد مبالغها.

اما في العراق فقد شهد مبدأ قانونية الضريبة حضوراً مستمراً وارضاً خصبة في ثنايا الدساتير العراقية المتعاقبة ابتداءً من القانون الاساسي لسنة ١٩٢٥ مروراً بدستور ١٩٧٠ وانتهاءً بدستور ٢٠٠٥ النافذ اذ حرصت هذه الدساتير على تسييد القانون في الشؤون الضريبية وتوطيده في هذه المجالات^(٣).

فعلى اثر تأسيس الدولة العراقية عام ١٩٢١ واعلان النظام الملكي تم وضع القانون الاساسي لسنة ١٩٢٥ الذي اعلن بأنه لا يجوز وضع الضرائب او الرسوم الا بقانون^(٤) ولا يجوز وضع الضرائب والرسوم بمرسوم ويجب ان تجبى الضرائب من افراد الشعب بدون تمييز ولا يعفى منها احد الا بقانون^(٥) ومن هنا عرف العراق مبدأ قانونية الضريبة وسيادته في شؤون الضرائب وفي ظلله صدر قانون ضريبة الدخل رقم (٥) لسنة ١٩٢٧ والقانون رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ ثم القانون رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ التي احتوت جميعها على بعض التطبيقات الخاصة بالضرائب ذات القالب الحر رغم التأكيد على قانونية الضريبة بموجب دستور ١٩٢٥.

(١) ينظر عثمان غيلان سلمان ، مصدر سابق ، ص ٢٦ ؛ محمد حمدي النشار ، مصدر سابق ، ١٢ .
 (٢) ينظر د. رعد الجدة : التشريعات الدستورية في العراق ، بيت الحكمة ، بغداد ، ١٩٩٨ ، ص ١١ .
 (٣) ينظر نص المادة (٩١) من دستور ١٩٢٥ المعدلة بالمادة (٤٣) من قانون التعديل الثاني للدستور رقم (٦٩) لسنة ١٩٤٣ .
 (٤) ينظر نص المادة (٩١) من دستور ١٩٢٥ المعدلة بالمادة (٤٤) من قانون التعديل الثاني للدستور رقم (٦٩) لسنة ١٩٤٣ .
 (5) G.Egret : Que Sais-Je . press universitaires de France . Paris . 1978 . p(36).

ثم ما ان مضت فترة حتى صدرت مجموعة من الدساتير المتعاقبة والتي نصت بأجمعها على قانونية الضريبة وصدرت في ظل تلك الدساتير مجموعة من القوانين الضريبية مزجت بين الضرائب ذات القالب المحدد والحر مخالفة بذلك مبدأ قانونية الضريبة الصارم ولعل من ابرز تلك القوانين قانون ضريبة الدخل رقم (٧٥) لسنة ١٩٥٩ وقانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ وقانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢^(١).

ثم صدر دستور ١٩٧٠ الذي قصر مبدأ قانونية الضريبة على الفرض والجباية دون الاعفاء وساعد هذا على ظهور عدة تطبيقات للضرائب ذات القالب الحر كون المشرع فسح مجالاً واسعاً للسلطة التنفيذية في تحديد بعض حالات الاعفاء من الضريبة وقد صدرت في ظلها مجموعة من التشريعات الضريبية منها قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ وقانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ وقرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ الذي فرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه المرقم ب(٨٥) لسنة ١٩٧٨ أو البديل أيهما اكثر على مالك العقار أو صاحب حق التصرف فيه عند نقل الملكية أو حق التصرف بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبية وإزالة الشيوخ وتصفية الوقف أو المساطحة ويعامل المستأجر معاملة المالك عند إيجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة^(٢).

وبعد الاحتلال الأمريكي للعراق سنة ٢٠٠٣ فرضت ضرائب جديدة منها ضريبة إعادة اعمار العراق في ١٩ أيلول ٢٠٠٣ ووفقاً للأمر المرقم (٣٨) وتفرض على إجمالي قيمة البضائع الكمركية والتي يتم تحديدها وفقاً للأسلوب الدولي المتبع لتقدير القيمة الكمركية للبضائع وتكون هذه القيمة هي قيمة البضائع الخاضعة للضريبة وتفرض ضريبة إعادة أعمار العراق على البضائع المستوردة إلى العراق من جميع أنحاء العالم بنسبة (١٠%) بعد أن كانت تبلغ (٥%)^(٣) من إجمالي قيمة البضائع الكمركية ألا أن القانون أستثنى أنواعاً معينة من السلع وبعض الجهات التي تكون خدماتها ضرورية في جهود إعادة الأعمار من الخضوع للضريبة إذ تشمل السلع المعفاة ضريبياً المواد الغذائية والأدوية والمعدات الطبية والكتب والملابس والسلع المستوردة للمساعدات الإنسانية إضافة إلى السلع والبضائع المستوردة من قبل القوات الأمريكية وقوات

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٣.

(٢) ينظر نص قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٢٠٠٢/٧/٨ ٣٩٣٨.

(٣) أنظر القرارات الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) والمنشور على الموقع الإلكتروني: WWW.Iraqcoalition.Org.

التحالف أما الجهات المعفاة ضريبياً فهي المنظمات المساهمة في إعادة أعمار العراق مثل المنظمات الدولية وغير الربحية إضافة إلى حكومات الدول الأجنبية^(١).
ان هذه الضريبة رغم فرضها من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة والتي كانت تمثل في تلك الفترة السلطة التشريعية في العراق الا ان هذه الضريبة تمثل الانموذج الامثل للضريبة ذات القالب الحر^(٢).

ثم تلا تلك الفترة صدور قانون ادارة الدولة للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤ ثم اعقبه صدور دستور ٢٠٠٥ والذي مثل النهج الصارم لمبدأ قانونية الضريبة في الفرض والجباية والاعفاء ولكن القوانين الضريبية العراقية بقيت على سابق عهدها وتعديلاتها تشكل خليطاً ما بين الضرائب ذات القالب الحر والضرائب ذات القالب المحدد ورغم التعديلات التي طالت تلك القوانين الا انها لم تستطع ان تعمل فيها تحولاً نحو الابتعاد عن الضرائب ذات القالب الحر عملاً باحكام الدستور^(٣).

الفرع الثاني

مفهوم قانونية الضرائب ذات القالب الحر

يقصد بقانونية الضريبة ان فرض الضريبة يتم بقانون صادر من قبل السلطة المختصة بالتشريع فما دام أنّ من سيلتزم بها هم الأفراد فاذاً لا بد من ان ينال الأمر موافقتهم من خلال عرض الموضوع على السلطة التي تضم ممثلهم (السلطة التشريعية).
ومن هنا جاء أجماع اغلب الدساتير المعاصرة وبصرف النظر عن تنوع صور نظم الحكم فيها على ضرورة التقيد بسن تشريع يضمن توزيع التكاليف العامة بالتساوي وهذا يعني انه لا يجوز فرض أية ضريبة او تعديل او إلغاء أحكامها الا بقانون صادر من قبل السلطة التشريعية وليس من عمل أية سلطة اخرى^(٤).

ان الاخذ بقاعدة قانونية الضريبة على النحو الذي يجعل شؤون الفرض والجباية والاعفاء من الاختصاصات الحصرية والخاصة بالسلطة التشريعية دون ان يترك للسلطة التنفيذية اي دور يذكر في سلطة القرار في شؤون الضرائب رغم كونها على تماس مباشر مع افراد المجتمع قد يخلق ازمة تشريعية بين النصوص الضريبية وبين عدم قدرتها وقابليتها على مواكبة عجلة التطور

(١) ينظر ذوالفقار علي رسن الساعدي : الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٤٤-٣٤٥.

(٢) ينظر ذوالفقار علي رسن الساعدي ، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها ، المصدر نفسه ، ص ٣٤٥.

(٣) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ٣.

(٤) ينظر يونس احمد البطريق ، النظم الضريبية ، مصدر سابق ، ص ١٩٣.

والتنمية من جهة ، ومن جهة اخرى بطء الاجراءات التشريعية الخاصة بالتعديل مما يؤدي بالتالي الى الدعوة الى المناداة بالضرائب ذات القالب الحر.

وعليه فأنا نرى ان المشرع الدستوري ان اجاز في صلب النصوص الدستورية للسلطة التشريعية ان تفوض بعضاً من اختصاصاتها للسلطة التنفيذية في شؤون الضرائب في الفرض او الاعفاء او الجباية فأن الضرائب ذات القالب الحر ستمثل تكريسا لمبدأ القانونية لا تفويضاً او انتهاكاً له.

من كل ما تقدم يمكننا تعريف (قانونية الضرائب ذات القالب الحر) بانها قيام المشرع الضريبي بصياغة النصوص الضريبية بأسلوب مرن بعيداً عن الجمود مما يتيح للسلطة التنفيذية التمتع بسلطات تتسع وتضيق بالشكل الذي يسمح بتلبية جميع ظروف المكلفين لتحقيق المساواة الحقيقية. ارتأينا وضع التعريف اعلاه لنبدأ قانونية الضرائب ذات القالب الحر للأسباب الآتية:

١. ان قيام المشرع الضريبي بصياغة نصوص التشريع الضريبي بأسلوب مرن لا يمثل خرقاً لمبدأ قانونية الضريبة بل على العكس من ذلك يكون المشرع هنا قد ارسى هذا المبدأ تاركاً المجال للسلطة التنفيذية بالتحرك ضمن المسار المحدد لها بمقتضى تلك النصوص.
٢. ان السلطة التنفيذية اقرب من السلطة التشريعية في فهم واقع حال المجتمع بحكم كونها الاقرب الى المكلفين والادرى باحوالهم المالية مما يفترض معه منحها سلطات اوسع بهذا الخصوص على حساب السلطة التشريعية.
٣. ان تضيق الخناق على السلطة التنفيذية وحصر الاختصاص بالسلطة التشريعية وحدها سيؤدي في النهاية الى عجز النص القانوني عن مواكبة الواقع الفعلي وبالتالي خلق بون بين النص القانوني والواقع الفعلي وبالتالي خلق ازمة تشريعية.

الفرع الثالث

سمو قانونية الضرائب ذات القالب الحر

ان مبدأ قانونية الضريبة بوصفه مبدأً دستورياً يقع في قمة المبادئ القانونية السائدة في شؤون الضرائب اذ لا تكتسب الاعباء الضريبية صفة المشروعية الا باتفاقها مع سمو هذا المبدأ والذي يتجلى بدوره في مظهرين اولهما موضوعي والاخر شكلي.

لذا سنحاول دراسة هذا الموضوع في ثلاث نقاط نكرس الاولى لعرض سمو الموضوعي لمبدأ قانونية الضرائب ذات القالب الحر والثانية لدراسة سمو الشكلي لمبدأ قانونية الضرائب ذات

القالب الحر اما الثالثة فنخصصها لبحث النتائج المترتبة على سمو مبدأ قانونية الضرائب ذات القالب الحر.

أولاً: السمو الموضوعي لمبدأ قانونية الضرائب ذات القالب الحر

يتجلى مضمون السمو الموضوعي الى علوية قواعد الدستور على القواعد القانونية الاخرى من ناحية الموضوع اذ يعمد الدستور الى تحديد الفكرة القانونية السائدة وتنظيم السلطات وكفالة الحقوق والحريات.

وانطلاقاً من المنطلق اعلاه يتبين لنا بان السمو الموضوعي لمبدأ القانونية للضرائب ذات القالب الحر يمكن ان نستشفها من خلال جوهر وحقيقة النصوص الدستورية فضلاً عن مضمون هذا المبدأ والذي يقضي بتسديد حكم القانون في شؤون الضرائب اذ يعد من اهم المكاسب التي احرزتها الامم والشعوب المختلفة وهي بصدد نضالها ضد السلطات المطلقة للحكام في شؤون الضرائب وتجسيدياً لانتصارها في تقييد تلك المصلحة لمصلحة الشعب ايداناً ببدا عصر المبادئ الديمقراطية الحديثة والتي تجعل القانون مصدر جميع اوجه تدخل الدولة في تنظيم المسائل المالية والضريبية من حيث فرضها وجبايتها وحتى الاعفاء من ادائها^(١).

وعلى ذلك عد هذا المبدأ بحق الضمان الحاسم لحقوق الافراد وحرياتهم وحرمة اموالهم دون المساس بها بمسوغ غير قانوني كما يضمن في الوقت ذاته حق الدولة في استيفاء مواردها الضريبية على اسس وقواعد قانونية مشروعة تعد ركيزة من الركائز التي تحدد الاطار العام لسياسة الدولة التدخلية في مختلف الاصعدة على نحو يكشف عن توجهاتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ويرسم الاطار القانوني لجميع اوجه نشاط السلطات العامة التي يجب ان تعمل ضمن نطاقه وحدوده فيما يخص الشؤون الضريبية.

ثانياً: السمو الشكلي لمبدأ قانونية الضرائب ذات القالب الحر

السمو الشكلي معناه علو القواعد الدستورية على القواعد القانونية الاخرى من الناحية الشكلية^(٢)

(١) ينظر عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق ، ص ٣٥ .

(٢) وفي هذا الاطار يميز الفقه بين نوعين من الدساتير هما:

* الدساتير الجامدة والتي تتطلب لتعديلها اجراءات باهظة وثقيلة.

* الدساتير المرنة التي تتسوى فيها اجراءات تعديلها مع اجراءات تعديل القانون العادي وهذا ينطبق على الدساتير غي المدونة التي تستمد اغلب قواعدها من الاعراف اذ يمكن للبرلمان تعديل الاعراف بتشريعات عادية كما هو الشأن في الدستور الانكليزي الذي يعتبر مثالا يحتذى به.
لمزيد من التفصيل ينظر:

د. عدنان عاجل عبيد : القانون الدستوري (النظرية العامة والنظام الدستوري في العراق) ، مؤسسة النبراس للطباعة والنشر والتوزيع ، بلا مكان طبع ، ٢٠١٠ ، ص ١١٣ ؛ د. حمدي العجمي : مقدمة في القانون الدستوري ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٠٩ .

ولا يتقرر هذا السمو اطلاقاً ان كانت اجراءات تعديله باجراءات مشابهة لاجراءات تعديل القانون العادي.

ويتجلى السمو الشكلي لمبدأ قانونية الضرائب ذات القالب الحر من خلال الاجراءات والوسائل التي اعتمدها المشرع الدستوري في تعديل هذا المبدأ او غيره من المبادئ الدستورية^(١) لان الاجراءات الخاصة بتعديل المبادئ الدستورية اكثر شدة من تلك الاجراءات المتبعة في تعديل التشريعات العادية الامر الذي ساهم في ثبات واستقرار مبدأ قانونية الضريبة^(٢).

وانطلاقاً مما تقدم توج مبدأ قانونية الضريبة في صلب الوثيقة الدستورية واصبح واحداً من المبادئ ذات الصبغة الجامدة التي تأبى ان تكون محلاً لأي تعديل او تغيير من قبل السلطات العامة بل حتى من لدن السلطة التي وضعته لما يجسده من قيمة قانونية وانسانية تعلق وتسمو على سائر اعمال السلطات العامة الاخرى في الدولة وياً كانت طبيعة هذا الدستور او ذلك لاهميته الكبيرة ومكانته المرموقة بالنسبة للدولة والافراد على حد سواء^(٣).

ثالثاً: النتائج المترتبة على سمو قانونية الضرائب:

وقد ترتب على سمو مبدأ قانونية الضريبة على ما سواه من المبادئ والقواعد القانونية الاخرى ذات الصلة الوثيقة بالشؤون الضريبية نتائج قانونية عدة يمكن اجمالها بالآتي:

١. تكريس مبدأ المشروعية وتوسيع نطاقه في شؤون الضرائب : المشروعية هي خضوع جميع الافراد في الدولة بحكامها ومحكومياتها فضلاً عن سائر السلطات المنبثقة من رحم الدستور لاحكام القانون دون تمييز ويتحتم على كافة هؤلاء عدم مزاوله اي عمل من الاعمال الا بعد الاستناد على قواعد قانونية واضحة ومعلنة تحدد الاطار العام الواجب التقيد به والاطاعة وصف الدولة التي يحكمها الدستور من دولة قانونية الى دولة بوليسية^(٤) وقد ابت الدول الحديثة الا ان تؤسس على مبدأ المشروعية باعتباره ركناً جوهرياً من اركان الدولة القانونية لما يقضي به من تسييد حكم القانون في شتى مجالات

(١) ينظر د. ابراهيم عبد العزيز شيحا : المبادئ الدستورية العامة ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٨٢ ، ص ١٨١ .

(٢) ينظر د. سعد عصفور : المبادئ الاساسية في القانون الدستوري والنظم السياسية ، منشأة المعارف بمصر ، الاسكندرية ، ١٩٨٠ ، ص ٩٨-١٠٠ .

(3) Astbury . K : Business Taxation . London . 1989 . p(120).

(٤) ينظر د. سعد عصفور ، مصدر سابق ، ص ١٠١ ؛ د. نعمان احمد الخطيب : الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٦ ، ص ٥٤١ ؛ د. هاني علي الطهراوي : النظم السياسية والقانون الدستوري ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٧ ، ص ١٨٩ .

نشاط السلطات العامة ضماناً لحقوق الافراد وايماناً بأن السلطة ليست غاية في ذاتها بل هي وسيلة لتحقيق الصالح العام^(١).

ويجد مبدأ المشروعية تطبيقاً رحباً في الشؤون الضريبية اذ يجب على السلطة التشريعية ان تزاوّل اختصاصها الاصيل بسن التشريع الضريبي بمقتضى قواعد الدستور التي حددت صلاحياتها وبيّنت اجراءات ممارستها لتلك السلطة كما ينبغي على السلطة التنفيذية ممثلة بالسلطة المالية ان تمارس نشاطها وصلاحياتها المحددة بموجب التشريع الضريبي المتمثلة بتقدير دخل المكلفين وفرض الضريبة عليهم وان تعدت على اختصاصها المحدد لها بموجب القانون زالت صفة المشروعية عن هذه الاعمال^(٢) اما على نطاق الضرائب ذات القالب الحر فإن قيام السلطة التنفيذية بتحديد الركن المادي للضريبة او احد عناصره الممثلة بالجباية او الاعفاء او التنزيل لا يشكل تعدياً من جانب الاخيرة على الاختصاصات المحددة بموجب الدستور للسلطة التشريعية لان المشرع الضريبي اذا كان قد اجاز هذه الاحالة بمقتضى احكامه من احالته الى السلطة التنفيذية لتنظيم بعض هذه الامور بل ان الدستور وبمقتضى احكامه الواردة في الوثيقة الدستورية فوض السلطة التنفيذية في حالات محددة بمقتضاه صلاحية اصدار لوائح تفويضية^(٣).

٢. **تدرج القواعد القانونية الضريبية** : تأسيساً على مقتضيات مبدأ المشروعية، ولكفالة احترام السلطات العامة للقانون فقد استقر الأمر على ضرورة ترتيب القواعد القانونية التي تكون عناصر المشروعية في مراتب متعددة متتالية بحيث يسمو بعضها على البعض الآخر، في تدرج يشمل كافة هذه القواعد التي تمثل التنظيم القانوني للدولة فتخضع القاعدة الأدنى مرتبة للقاعدة الأعلى منها مرتبة، فلا تستطيع مخالفتها وإلا عدت غير مشروعة، ويتفق الفقه والقضاء على أن تُدرج القواعد القانونية هو تدرج شكلي من ناحية، وهو تدرج للمرتبة الإلزامية لتلك القواعد^(٤).

وإذا كان مبدأ قانونية الضريبة يقتضي تسييد حكم القانون في شؤون الضرائب داخل الدولة ويمثل اساس مشروعية تنظيم المسائل الضريبية بمقتضى قواعد قانونية متعددة تختلف في قوتها القانونية باختلاف المصدر الذي تستقى منه اساسها ومصدر الزامها فإن

- (١) ينظر عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق ، ص ٣٨ .
- (٢) ينظر د. عدنان عاجل عبيد ، مصدر سابق ، ص ١١٣ ؛ د. كمال غالي : القانون الدستوري والنظم السياسية ، منشورات جامعة دمشق ، ١٩٩٧ ، ص ١٩ .
- (٣) ينظر شوق سعد هاشم الموسوي : الاختصاصات التشريعية لرئيس الدولة في النظام البرلماني ، رسالة ماجستير ، جامعة النهدين ، ٢٠٠٨ ، ص ١٤٨ .
- (٤) ينظر د. عدنان عاجل عبيد ، مصدر سابق ، ص ١١٣ ؛ د. مصطفى ابو زيد فهمي : مبادئ الانظمة السياسية ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٧٧ .

الضرائب ذات القالب الحر لا تمثل مساساً بهذا المبدأ بل على العكس ان اساس مبدأ قانونية الضرائب ذات القالب الحر يمكن ان يأخذ شكل قواعد دستورية او قواعد قانونية عادية من خلال احالة المشرع الضريبي الى قانون اخر صادر عن السلطة التشريعية او احد القواعد العرفية او حتى احكام الشريعة الاسلامية الغراء واحكام القضاء، وعند انعدام النظر في تلك القواعد القانونية نجد بانها لا تملك ذات القيمة القانونية بل تتدرج فيما بينها تدرجاً تسلسلياً.

وعلى هذا فان مبدأ تدرج القواعد القانونية المتعددة في الضرائب يقتضي خضوع القاعدة القانونية الدنيا للقاعدة القانونية العليا لان خضوع القاعدة الدنيا للقاعدة العليا يضيف على القاعدة الدنيا قيمتها القانونية الملزمة وبخلافه تثار الرقابة على دستورية القوانين في حالة مخالفة القانون العادي لاحكام الوثيقة الدستورية او الرقابة على قانونية اللوائح وتحقق في حالة مخالفة اللوائح لنصوص القوانين العادية^(١).

٣. **منع الانظمة والتعليمات مع التشريعات الضريبية :** تضع التشريعات الضريبية القواعد الاساسية لتحديد وعاء الضريبة والجباية وتحديد حالات الاعفاء منها لذا يقع على عاتق السلطات المالية اصدار تعليمات متماشية مع ما وضعه التشريع الضريبي من احكام وعند حصول تعارض ما فإنه يزال من السلطة المالية ذاتها او تثار مسألة الرقابة على قانونية اللوائح بوصفها الحامي الامين لاحكام القانون.

الفرع الرابع

الاستثناءات الواردة على قانونية الضرائب ذات القالب الحر

قد تتخلى السلطة التشريعية عن اختصاصها الاصيل في سن قانون الضريبة واناظته الى السلطة التنفيذية في احوال خاصة ولمدة معينة تباشره من خلال قرارات ادارية تنظيمية لها قوة القانون تؤدي دوراً منشئاً في شؤون الضرائب ومن ثم غدت تلك القرارات تغزو ميدان الضرائب بمقتضى تحويل من جانب السلطة التشريعية وعلى درجات متفاوتة^(٢).

فلقد ادى التطور الحضاري الذي شهدته البشرية وما رافقه من تقدم علمي وانفتاح عالمي شمل مختلف اوجه الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية ان جعلت التشريعات الصادرة من

(١) ينظر د. بشير علي باز : اثر الحكم الصادر بعدم الدستورية ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٥ ، ص ٤٤ ؛ د. عبد الغني بسيوني عبد الله : الوصيد في النظم السياسية والقانون الدستوري ، مطبعة السعدني ، القاهرة ، ٢٠٠٤ ، ص ٣٥ .

(٢) ينظر محمد علوم محمد ، مصدر سابق ، ص ٢٩ .

قبل السلطة التشريعية قاصرة عن مواكبة هذه التطورات فضلاً عن بطء اصدار التشريعات الامر الذي ادى بدوره الى قيام السلطة التشريعية بتحويل وتفويض السلطة التنفيذية باصدار قرارات خاصة ببيان احد عناصر الركن المادي سواء من جانب الاعفاء ام الجباية ام الخصم^(١).

وقد تجلّى تغلغل السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية من خلال قرارات ادارية تنظيمية (لوائح تنفيذية) بدلاً من القانون وهذا في حقيقته لا يمثل انتهاكاً لمبدأ قانونية الضريبة اذا كان النص على التفويض مقررًا بمقتضى تضاعيف الدستور الا انه يمثل استثناءً منه^(٢).

والمقصود باللوائح التنفيذية هي اللوائح التي تصدرها السلطة التنفيذية لتنفيذ الأحكام التي يتضمنها القانون وهي بذلك تعد الصورة الأصلية للوائح لأنها تحقق حكمة منح السلطة التنفيذية الحق في إصدار اللوائح فالقانون يقتصر عمله على وضع المبادئ العامة، والسلطة التنفيذية بحكم اتصالها المستمر بالجمهور أقدر على تعريف التفاصيل اللازمة لوضع هذه المبادئ العامة موضع التنفيذ^(٣).

ولهذا نجد أن سلطة إصدار اللوائح التنفيذية مسلم بها للإدارة في جميع الدول وقد جرى العمل في كثير من الأحيان على أن يدعو البرلمان السلطة التنفيذية إلى إصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ قوانين معينة والحقيقة أن معظم القوانين التي يتطلب تنفيذها إصدار لوائح تنفيذية لا تكاد تخلو من هذه الدعوة الصريحة ويجب ألا نخلط بين هذه الدعوة وبين التفويض الذي قد يصدر من البرلمانات أحياناً للسلطة التنفيذية لكي تشرع عن طريق اللوائح في بعض الأمور ففي حالة التفويض تستقل الحكومة بالتشريع في مسألة معينة أما هنا فيقتصر دورها على وضع الشروط اللازمة لتنفيذ قانون قائم^(٤).

من كل ما تقدم يتبين لنا ان القرارات التنظيمية هي تلك القرارات التي تحتوي على قواعد عامة مجردة تسري على جميع الافراد الذين تنطبق عليهم الشروط التي وردت في القاعدة وعمومية المراكز القانونية التي يتضمنها القرار التنظيمي لا تعني انها تنطبق على كافة الاشخاص

(١) ينظر محمد محروس المدرس : تفويض الاختصاص التشريعي ، اطروحة دكتوراه ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٠ ، ص ٣.

(٢) اللوائح التي تصدرها السلطة التنفيذية تنقسم على قسمين رئيسين وفقاً لظروف الالتجاء إليها ، فهناك لوائح تصدرها في الأوقات العادية وهذه اللوائح تلجأ إليها السلطة التنفيذية بكثرة ومن ابرزها اللوائح التنفيذية واللوائح المستقلة ، وهناك لوائح استثنائية لا تصدرها السلطة التنفيذية إلا في حالات الضرورة ولعل من ابرزها لوائح الضرورة واللوائح التفويضية لمزيد من التفصيل:

ينظر د. سامي جمال الدين : لوائح الضرورة ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٨٢ ، ص ١٥٤ ود. احسان المفرجي ود. كطران زغير نعمة و د. رعد ناجي الجدة : النظرية العامة للقانون الدستوري ، بغداد ، ١٩٩٠ ، ص ١٦٧.

(٣) ينظر شوق سعد هاشم الموسوي ، مصدر سابق ، ص ١٤٨ ؛ د. سليمان محمد الطماوي : النظرية العامة للقرارات الإدارية (دراسة مقارنة) ، ط ٦ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١م ، ص ٤٧٢-٥٠.

(٤) ينظر د. سليمان محمد الطماوي ، مصدر سابق ، ص ٤٧٢.

في المجتمع، فهي تخاطب فئة معينة في المجتمع معينين بصفاتهم لا بذواتهم، والقرارات التنظيمية هي في حقيقتها تشريع فرعي يقوم الى جانب التشريع العادي، الا أنه يصدر عن الإدارة، وعلى ذلك فهو تشريع ثانوي يطبق على كل من يستوفي شروطاً معينة تضعها القاعدة مسبقاً ولا تستنفذ اللائحة موضوعها بتطبيقها بل تظل قائمة لتطبيق مستقبلاً مع انها اقل ثباتاً من القانون.

ومن المنطلق اعلاه نرى بان الضرائب ذات القالب الحر ما هي في حقيقتها الا استثناء من الاصل العام الخاص بمبدأ قانونية الضريبة لان المشرع الضريبي كما سبق التنويه يحيل الى السلطة التنفيذية لبيان تفاصيل الركن المادي او احد عناصره للوصول الى افضل السبل للارتقاء بالتشريع الضريبي من جانب المكلفين بادائها من اشخاص طبيعية ومعنوية ومن جانب الدولة ممثلة بالسلطة المالية وهذا كله اذا اجاز المشرع الدستوري ذلك في الوثيقة الدستورية.

المبحث الثاني

الاساس الفلسفي للضرائب ذات القالب الحر

ان البحث في الضرائب ذات القالب الحر يستدعي بالضرورة بيان اساسها الفلسفي وقد ارتأينا عرض الاساس الفلسفي مع الاركان الخاصة بالضرائب ذات القالب الحر لتداخله مع مفاهيم الركنيين المادي والشرعي.

لذا وبغية تسليط الضوء حول هذا الموضوع سنتناوله في ثلاثة مطالب نكرس الاول لدراسة الضرائب ذات القالب الحر تخفف من وطأة مبدأ القانونية في حين نخصص الثاني لعرض الضرائب ذات القالب الحر مرحلة من مراحل تطور الضريبة اما المطلب الثالث فنخصصه لبيان تعاضم دور الجهات الاخرى غير السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية.

المطلب الأول

الضرائب ذات القالب الحر تخفف من وطأة مبدأ القانونية

سبق القول ان الاخذ بمبدأ قانونية الضريبة بشكله المطلق والذي يجعل فرض الضريبة وجبايتها والاعفاء منها من الاختصاصات اللصيقة بالسلطة التشريعية دون سواها باعتبارها السلطة المختصة بموجب الوثيقة الدستورية بتشريع القوانين ويقيد المشرع بالاحالة الى اية جهة اخرى او اي مصدر اخر من مصادر القانون سواء اخذ شكل تشريع اخر ام غير تشريع كالتعليمات واحكام القضاء والعرف وحتى مبادئ الشريعة الاسلامية الغراء لاكمال القاعدة الضريبية الداخلة ضمن نطاقه يجعل هذه القاعدة تنزلق في ازمة مما يجعلها غير قادرة على مواكبة التطورات الحديثة في المجتمع والتي تتسارع بفعل التطور الهائل والمتنامي للاختراعات والاستكشافات العلمية المتجددة^(١) كما انه يؤدي من جانب اخر الى ابعاد السلطة التنفيذية الاقرب الى المكلفين من اي سلطة اخرى والادرى بمقدرتهم المالية عن سلطة القرار في شؤون الضريبة في الوقت الذي كان من المفترض منحها سلطات اوسع في هذا المجال على حساب السلطات

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١١ .

الآخري ومن ضمنها السلطة التشريعية كما سيؤدي هذا الأمر الى استحالة تحقق العدالة الضريبية^(١).

والتي يمكن ادراكها من خلال سياسة التفريد الضريبي^(٢) والحد من عمومية القاعدة الضريبية قدر الامكان.

بيد انه ومن خلال التمعن في نصوص التشريعات الضريبية يتبين لنا عدة امور يمكننا أجمالها بالآتي^(٣):

١. ان المشرع الضريبي كثيراً ما يستعين بأسلوب الصياغة المرنة للنصوص الضريبية والابتعاد عن الجمود مما يتيح للادارة الضريبية نوعاً من السلطة التقديرية تمكنها من وضع الامور في مسارها الصحيح واكتساب ثقة جمهور المكلفين والحفاظ على موارد الخزينة العامة من الضياع والهدر.

٢. ان المشرع الضريبي في التشريعات الضريبية قاطبة يتيح للسلطة التنفيذية سلطات تضيق وتتسع تبعاً لظروف الثقة المتبادلة بين السلطتين وسيطرة السلطة التنفيذية على نظيرتها

(١) تقوم العدالة الضريبية في التشريعات الضريبية عادة على اساس معينة تعتبر بمثابة الانموذج لهذا المصطلح يمكن تلخيصها بالآتي:

أ. وجوب مساهمة كل فرد في النفقات العامة تبعاً لمقدرته المالية ألا انه لا ضير من إعفاء الفقراء والمعدمين وأصحاب الدخول القليلة من الضريبة للاحتفاظ بمستوى معين من المعيشة وهذا ما يعرف بـ(عمومية الضريبة).

ب. عدم الازدواج الضريبي لان فرض نفس الضريبة اكثر من مرة على نفس الشخص وبالنسبة لنفس المال في المدة ذاتها يؤدي إلى ثقل العبء الضريبي على المكلف مما يحقق عدم عدالة توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع.

ج. مراعاة الاعتبارات الشخصية للمكلفين فالضريبة لا يمكن أن تكون عادلة إلا إذا كانت شخصية أي إذا روعيت فيها حالة المكلف وما عليه من أعباء عائلية أو غير عائلية وهذا ما يعرف بـ(شخصية الضريبة).

لمزيد من التفصيل ينظر في هذا : هاشم الجعفري : مبادئ المالية العامة ، مجموعة محاضرات منشورة القيت على طلبة كلية التجارة والاقتصاد ، مطبعة سليمان الاعظمي ، بغداد ، ١٩٥٧ ، ص ٩٢ ؛ ذوالفقار علي رسن ، الإقامة في قانون ضريبة الدخل العرقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، مصدر سابق ، ص ١١٦ ؛ رحيم حسين موسى : شخصية الضريبة ومدى توافرها في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الضريبي الأول ، وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب ، للفترة من ١٧-١٨/١/٢٠٠١ ، ص ٣٧ .

ويذهب بعض الفقه المالي الى ان للعدالة الضريبية مبدئان الاول هو العدالة الافقية ويقضي بأن تتم معاملة كل المكلفين في ظروف اقتصادية مماثلة معاملة ضريبية مماثلة والاخر العدالة الرأسية ويقضي بأن تتم معاملة كل الممولين في ظروف اقتصادية غير متماثلة معاملة ضريبية غير متماثلة. لمزيد من التفصيل ينظر :

د. حامد عبد المجيد دراز : مبادئ المالية العامة ، مركز الاسكندرية للكتاب ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٣٦ .

(٢) يراد بالتفريد الضريبي من وجهة نظر بعض الفقه الجنائي هو جعل الضريبة ملائمة لظروف المكلف الاجتماعية المتمثلة بحالته الاجتماعية من حيث كونه اعزب او متزوج وان كان له اولاد من عدمه. ينظر د.احمد خلف حسين الدخيل : التفريد الضريبي ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية ، كلية القانون ، جامعة كركوك ، العدد الخاص بالمؤتمر الاقليمي الاول لسنة ٢٠١١ ، ص ٢٠ .

(٣) ينظر د.احمد خلف حسين الدخيل : تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، ٢٠١٠ ، ص ٨٠ .

التشريعية وتتضح هذه الحالة في البلدان التي تميل فيها كفة الميزان لصالح السلطة التنفيذية.

٣. ميل المشرع الضريبي في سعيه الحثيث نحو تحقيق العدالة الضريبية عن طريق التفريد الضريبي الى الحد من عمومية القاعدة الضريبية بالشكل الذي يسمح بالوصول بهذه القاعدة الى تلبية جميع ظروف المكلف لتحقيق المساواة الحقيقية لا القانونية.

المطلب الثاني

الضرائب ذات القالب الحر مرحلة من مراحل تطور الضرائب

تمثل الضريبة ظاهرة قانونية وحالتها حال بقية الظواهر القانونية لم تستقر بصورة او هيئة واحدة انما تتطورت عبر تاريخها الطويل لتتخذ صوراً متعددة ومتنوعة فبعد ان كانت الضرائب ذات القالب الحر تمثل الصورة الابرز للضريبة في الانظمة القديمة حين اجتمعت السلطات الثلاث بيد شخص الحاكم حيث كانت تمثل رغبات الحاكم اللامتناهية في تحقيق الموارد المالية لتغطية تكاليف حروبه واسرافه لاموال الدولة وكانت هذه الفترة تمثل ضموراً لمبدأ قانونية الضريبة ان لم يكن انعدامه تماماً الامر الذي هيا الظروف للحاكم لاستغلال هذه الفرصة في اصداره لاوامر فرض الضريبة.

الا انه نتيجة لظهور دعائم واركاب الدولة القانونية وما آل اليه تغير الموقف من اعتماد لمبدأ الفصل بين السلطات بنسب تختلف من دولة لاخرى والذي يتضمن ان لا يعهد بالسلطات الثلاث إلى الشخص نفسه أو المؤسسة نفسها بمعنى ان يعهد الى السلطة التشريعية بتشريع القوانين والسلطة التنفيذية لتنفيذ هذه القوانين وأدارتها في حين يوكل الى السلطة القضائية تأمين التفسير الرسمي للقوانين في حالات النزاع وبهذا يكون الفصل بين هذه السلطات ضماناً للمحافظة على الحرية وحكم القانون بمنع عدم تركيز السلطة وموازنة سلطة مقابل أخرى وتأمين الوسائل المؤسساتية لوقف استعمال القوة وإساءة استعمالها^(١).

وانطلاقاً من مبدأ الفصل بين السلطات اصبحت الشؤون الضريبية من اختصاص السلطة التشريعية مما يتطلب التحول من صورة الضرائب ذات القالب الحر الى الضرائب ذات القالب

(١) ينظر د. عبد الكريم علوان : النظم السياسية والقانون الدستوري ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٩٩ ؛ د. امون رباط : الوسيط في القانون الدستوري ، ج ١ ، دار العلم للملايين ، بيروت ، ١٩٦٤ ، ص ٥٨٨ .

المحدد بحيث اصبحت هذه الصورة من صور الضرائب هي الصورة الفريدة للضرائب لقرون عدة.

ان التمسك باحد النوعين السابقين بمعزل عن النوع الاخر سيكون من شأنه ادخال الدولة في ازمة تشريعية سياسية فضلاً عن ان هناك عوامل عديدة سبق التنويه اليها في مناسبات عدة ، كما ان تنامي الثقافة الضريبية الناتجة عن زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وزيادة ثقة الاخيرين بالسلطة المالية كلها ساهمت بشكل جدي في دفع معظم الدول الى المزوجة في تشريعاتها بين الصورتين معا لان الاخذ بالتطبيق الصارم لمبدأ القانونية من شأنه احداث فارق بين النص القانوني والواقع الفعلي وبالتالي عدم قدرة القوانين الضريبية على مواجهة ما يستجد من احوال في الواقع العملي^(١).

ان فكرة الضرائب ذات القالب الحر تتطلب من المشرع الضريبي احد الامرين وهما^(٢):

١. ان يحيل عند وصفه لمضمون الواقعة المنشئة للضريبة او المعفية منها الى قاعدة اخرى غير ضريبية فيترك لها مهمة تحديد هذا المضمون وتفصيله بدقة اكبر بأن ينص التشريع الضريبي مثلاً على اعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الاجنبية لموظفيها غير الدبلوماسيين من غير العراقيين من ضريبة الدخل وهنا يكون المشرع قد حدد وصف الواقعة المعفية من الضريبة الا انه احوالها الى استحصال موافقة مجلس الوزراء شريطة المعاملة بالمثل.

٢. ان يكتفي المشرع الضريبي بذكر فكرة عامة ثم يترك امر تحديد مضمونها الى المصدر الذي نص عليها لتكون مصدراً للقانون واجب التطبيق وهذا بدوره يتطلب جهداً مضاعفاً من السلطة التنفيذية لتحقيق التطابق بين الانموذج القانوني الموصوف والانموذج القانوني الواقعي لغرض التحقق من قيام الواقعة الفعلية لينتهي حكمها بقيام المطابقة من عدمه.

وهنا قد يثار تساؤل مفاده هل يوجد هناك تناقض في القول بان الضرائب ذات القالب الحر تمثل اداة الحاكم في استحصال الموارد المالية في ظل غياب مظاهر الدولة القانونية وانها تمثل الثقة المتبادلة بين المكلفين من جهة والسلطة التنفيذية من جهة اخرى ممثلة بالسلطة المالية بعد ازدياد الوعي الضريبي والسياسي فضلاً عن كونها تمثل تطورا على مستوى عال من الرقي والازدهار الضريبي؟.

ان الاجابة عن هذا التساؤل يمكن ان نستشفها من خلال الدور الفعال للسلطة التنفيذية في مرحلتين معا بمعنى انه ان كان للسلطة التنفيذية دور في تحييد الاخذ بالضرائب ذات القالب الحر

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١١ .

(٢) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، المصدر نفسه ، ص ١٢ .

بالمرحلة الاولى المتمثلة بغياب مبادئ الدولة القانونية الا ان هذه الصورة كانت غير محبذة في ظل هذه المرحلة لانها كانت تمثل احد اساليب الدكتاتورية ووسيلة من وسائلها في تحقيق مآربها وان السلطة التنفيذية انتزعت هذا الاختصاص من السلطة التشريعية انتزاعا ولم يمنح لها تفويض. اما في الحالة الثانية فان اختصاص السلطة التنفيذية في شؤون الضرائب جاء متوافقا مع احكام الدستور بعد ان اجاز للسلطة التشريعية منح السلطة التنفيذية صلاحية التشريع في حدود ضيقة وكان هذا المنهج بعد ان كسبت السلطة التنفيذية ثقة جمهور الناخبين وممثليهم في البرلمان.

المطلب الثالث

تعاضم دور الجهات الاخرى غير التشريعية في الشؤون الضريبية

ان المتمعن بالشأن الضريبي يتبين له ان الدول بدأت باعطاء دور للجهات غير التشريعية في الشؤون الضريبية بصرف النظر عن الاسباب الكامنة وراء هذا الاتجاه وتزامن هذا الامر مع انتشار فكرة الفصل المرن بين السلطات^(١).

وبغية دراسة هذا الموضوع بدقة ارتأينا عرضه في ثلاث نقاط خصصت الاولى لبيان تعاضم دور السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية اما الثانية فتم فيها عرض الاعتراف بدور السلطة القضائية في الشؤون الضريبية اما الثالثة فتم تكريسها لدراسة دور مبادئ العدالة والشريعة الاسلامية الغراء في الشؤون الضريبية وسنكرس فرعا مستقلا لكل نقطة من هذه النقاط الثلاث وكما يأتي:.

- (١) ينظر د. عدنان عاجل عبيد ، مصدر سابق ، ص ٢٩ .
- ان الأسس التي يقوم عليها مبدأ الفصل بين السلطات في النظام الديمقراطي
١. ضرورة وجود ثلاث سلطات أساسية في النظام السياسي وهي السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية والسلطة القضائية.
 ٢. تتمتع كل سلطة منها بصلاحيات واختصاصات أصيلة ومحددة في القانون الأساسي (الدستور).
 ٣. تتمتع كل سلطة منها باستقلال نسبي عن الأخرى في عملها وفي آليات اتخاذ القرارات وبما يسند لها من صلاحيات.
 ٤. لا يجوز استئثار أي سلطة من السلطات الثلاث سابقة الذكر بصلاحيات مطلقة في تنفيذها للمهام الموكولة لها، بمعنى الحيلولة دون الاحتكار المطلق للسلطة (power) في أي مجال من المجالات حتى لا يتم الاستبداد باستعمالها.
 ٥. لا بد من وجود رقابة متبادلة وفعالة بين السلطات الثلاث بحيث تمارس كل منها صلاحياتها تحت رقابة السلطات الأخرى أو رقابة أي جهة دستورية مفوضة عن الشعب لضمان التزام كل سلطة بحدودها.

الفرع الاول

تعاضد دور السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية

السلطة التنفيذية هي السلطة التي تنفذ القوانين التشريعية والأحكام القضائية وتصوغ السياسة العامة للدولة وتنظم شؤونها ويختلف من يمثلها حسب طبيعة النظام السياسي في هذه الدولة او تلك.

ففي النظام البرلماني يتم اختيار رئيس الدولة ورئيس الحكومة من البرلمان المنتخب من قبل الشعب وفيه ينفصل منصب رئيس الدولة عن رئيس الوزراء ويكون منصب رئاسة الدولة فخرياً في حين تؤول السلطات الفعلية الى رئاسة الوزراء ويتدخل البرلمان في تقييم عمل الحكومة ومراقبتها كما يتسنى للحكومة مراقبة البرلمان^(١).

اما في النظام الرئاسي فيتم اختيار رئيس الجمهورية من الشعب ليقوم هو بدوره بأختيار الوزراء وفي النظام الرئاسي يندمج منصب رئيس الدولة برئيس الوزراء ويستقل رئيس الدولة باختيار الوزراء دون تدخل او رقابة البرلمان^(٢).

في حين يتخذ النظام المختلط اسلوب الجمع بين مظاهر النظام الرئاسي والنظام البرلماني اذ ينتخب رئيس الجمهورية من الشعب ويختار الوزير الاول (رئيس الوزراء) والوزراء ويعرض برنامجهم الوزاري على البرلمان لنيل الثقة وتكون الحكومة خاضعة لرقابة البرلمان وبالعكس^(٣). ومن هنا بدأت تتقلص الفوارق ما بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية باعتبارها ممثلة الشعب والذي كان السبب وراء وجود مبدأ القانونية الذي لم يوجد الا لمنع السلطات غير المنتخبة من الشعب من فرض الضرائب وحصر هذه المهمة بالسلطة التشريعية كونها ممثلة الشعب الذي سيتحمل عبء الضريبة في نهاية الامر.

وعندما تزول الفوارق بين السلطتين التشريعية والتنفيذية وتتساوى السلطتان من حيث المصدر المنبثقة عنه كلاهما يخفف هذا المنع لتمنح السلطة التنفيذية بعض الاختصاصات في الشؤون الضريبية وخاصة في حالة الاعفاء من الضرائب لا بل قد تتعدى هذه الحالة الى بعض المسائل الاخرى الخاصة بفرض الضريبة^(٤).

(١) ينظر د. احمد عبد الله حسن الجوجو : الانظمة السياسية ، ط ١ ، دار العلم للملايين ، بيروت ، ١٩٩٦ ، ص ٩٧.

(٢) ينظر د. احمد عبد الله حسن الجوجو ، المصدر نفسه ، ص ٩٩.

(٣) ينظر د. عفيفي كامل عفيفي : الانتخابات النيابية و ضماناتها الدستورية والقانونية ، دار الجامعيين ، القاهرة ، ٢٠٠٢ ، ص ٣٣ ؛ د. سعيد السيد علي : حقيقة الفصل بين السلطات في النظام السياسي والدستوري ، بلا مكان طبع ، ١٩٩٩ ، ص ٢٠٦.

(٤) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٣.

ولعل هذا السبب كان العامل الرئيس وراء رجوع بريق الضرائب ذات القالب الحر الى اللمعان من جديد من خلال قيام المشرع الضريبي في التشريعات الضريبية المختلفة بذكر واقعة معينة تاركاً تفصيلاتها بالاحالة الى تشريعات فرعية تصدرها السلطة التنفيذية بصورة تعليمات او قرارات ادارية لتعود هذه السلطة الى الواجهة من جديد بعد ان غابت عن الساحة القانونية مدة ليست بالقليلة بحكم سيادة مبدأ قانونية الضريبة بصورته الصارمة.

الفرع الثاني

الاعتراف بدور السلطة القضائية في الشؤون الضريبية

سبق التطرق الى ان الهيئة التي تتولى سن القوانين هي السلطة التشريعية في حين تضطلع السلطة التنفيذية بتنفيذ تلك القوانين وبما ان عملية سن القوانين وتنفيذها تفرز الكثير من النزاعات لذا يظهر دور السلطة القضائية بهذا الخصوص عليه فالسلطة القضائية هي السلطة المختصة بتفسير القوانين وتطبيقها على المنازعات المعروضة أمام أجهزتها المختلفة^(١).

لقد ساهمت زعزعة الثقة بالسلطة التنفيذية بسبب تركز السلطات بيد الحكام المستبدين ورغبتهم في ادارة شؤون الدولة بالكيفية التي يرتوئونها وما نتج عن هذه الادارة من انتهاك واعتداء على حقوق وحرريات الافراد في المجتمع ومنها حقهم في اموالهم عن طريق فرض الضرائب بشكل يلبي معه رغبات تلك الديكتاتوريات ساهمت بشكل او باخر في تقوية او اصر الثقة بالسلطة القضائية بل ان وجود هذه الاخيرة كان عاملا في التخفيف من تجاوزات السلطة التنفيذية^(٢).

ولقد كان للقضاء دورٌ مهم وحيوي في استنباط العديد من الاحكام والمبادئ العامة للتشريع الضريبي التي كانت الاساس في استقلال او ذاتية القانون الضريبي وانفصاله عن القانون الدستوري والقانون الاداري الذي كان مرتبطاً بهما وكان هذا من خلال مراقبة السلطة القضائية لمدى مطابقة احكام القوانين الضريبية لمبادئ الدستور وقواعده من خلال مراقبتها للسلطة التشريعية وهي بصدد مزاولتها لنشاطها التشريعي في سن قانون الضريبة وفحص دستوريته وبيان عما اذا انطوت على انتهاك لما تحاول الاخيرة اخفائه تحت ستار المشروعية^(٣) وحتى في بعض الدول التي نظرت بعين الشك والريبة الى السلطة القضائية كما هو الحال عليه في فرنسا

(١) ينظر د. عدنان عاجل عبيد ، مصدر سابق ، ص ٣٢ .

(٢) ينظر عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق ، ص ٢٠٨ .

(٣) ينظر عثمان سلمان غيلان ، المصدر نفسه ، ص ٢٠٨ وما بعدها .

بعد الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ التي اضطرت الى انشاء قضاء اداري منحتة الثقة الكاملة فكان له الدور البارز في استنباط العديد من المبادئ في الشؤون الضريبية^(١).

وهذا ما دفع بدوره العديد من التشريعات الضريبية بأن تأخذ ببعض اشكال وصور الضرائب ذات القالب الحر من خلال قيام المشرع الضريبي بالاحالة الى بعض احكام القضاء لاكمال عنصر الفرض في القاعدة الضريبية ومثالها في التشريع الضريبي العراقي ما اشار اليه المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ عندما انزل المشرع من دخل المكلف الخاضع للضريبة (النفقة الشرعية المحكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص والمدفوعة نقداً من قبل المكلف لمن لا يستحق عن السماح القانوني...)^(٢).

الذي يتبين من النص السابق ان المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل حدد بمقتضى المادة (٩) منه التكاليف الواجبة الخصم من دخل المكلف وكان من ضمنها النفقة الشرعية الا انه احال الى احكام القضاء تحديد النفقة المحكوم بها وهذه احدى صور الضرائب ذات القالب الحر.

الفرع الثالث

دور مبادئ العدالة واحكام الشريعة الاسلامية الغراء في الشؤون الضريبية

سنتناول هذا الفرع من ثلاثة جوانب نركز في الجانب الاول منها على دور مبادئ العدالة في الشؤون الضريبية حيث نخصص الثاني لبيان دور الشريعة الاسلامية الغراء في الشؤون الضريبية اما الاخير فنكرسه لعرض دور العرف في الشؤون الضريبية وعلى النحو الاتي:
أولاً: دور مبادئ العدالة في الشؤون الضريبية.

ان مبادئ العدالة هي عبارة عن فكرة مرنة يختلف مفهومها من شخص لآخر الا انها وكما عرفها بعض الفقهاء^(٣) هي (القواعد المثلى في المجتمع كالقيم الانسانية المتعلقة بالخير والشر) اذن هي كما نرى مجموعة المبادئ العليا التي يسلم العقل الانساني السليم بضرورة اتباعها لتوطيد آصر التعاون والاخاء بين افراد المجتمع.

لكي نفهم المقصود بإحالة المشرع على مبادئ القانون الطبيعي و قواعد العدالة لابد من التذكير بالكيفية التي دخل فيها القانون الطبيعي التقنيات وأخذ الصبغة الرسمية فيها. ان القانون الطبيعي يعتبر المصدر المادي الأساسي للقانون الوضعي، إذ يستلهمه المشرع من

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٣ .

(٢) ينظر نص الفقرة (٩) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ.

(٣) ينظر ذوالفقار علي رسن الساعدي ، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها ، مصدر سابق ، ص ٣٠٠ .

مبادئه العامة لوضع القواعد التفصيلية لهذا الأخير وهي التي يطبقها القاضي وهنا يمكن ان يثار تساؤل مفاده ما دور مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة بالنسبة للقاضي ؟

أنّ المشرّع المدني دائماً ما يجعل مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة من بين المصادر الرسمية الاحتياطية وأنه ما كان يقصد بالإحالة إليه اعتباره حقيقة مصدراً رسمياً احتياطياً و لكن مجرد مصدر مادي يستعين به القاضي في إيجاد الحلّ للنزاع المعروض عليه حينما لا تسعفه في إيجاد هذا الحلّ المصنوع الأصلي والاحتياطيّة فمن زاوية تحليلية لفكرة القانون الطبيعي يلاحظ أنّه على خلاف المصادر الاحتياطية الأخرى لا يتضمنّ هذا المصدر الأخير قواعد دقيقة محدّدة قابلة للتطبيق إذ هو من المبادئ و القيم المثالية التي تقوم بها البشرية جمعاء فالقاضي لا يجد إذن أمامه قواعد يطبقها هنا وإنما يعتمد على هذه المبادئ المثالية ويضع نفسه في مكان المشرّع وينشئ قاعدة من هذه المبادئ ويطبقها على النزاع المعروض عليه لكن هذه القاعدة ينتهي مفعولها بحلّها للنزاع الذي وضعت من أجل حلّه^(١).

اما على صعيد التشريعات الضريبية فنجد انه وبعد فشل الفلسفتين الرأسمالية والاشتراكية في الوصول الى النضج السياسي والاقتصادي المنشود ظهرت دعوات لاجاد الحلول ضمن احكام القانون الطبيعي وقواعد العدالة من خلال تضمين هذه التشريعات الكثير من الاحكام ذات الارتباط بمبادئ العدالة والانصاف للتخفيف من وطأة وقساوة التشريعات الضريبية، فضلاً عن قيام المشرع الضريبي في العديد من التشريعات الضريبية وكما سنرى لاحقاً بالاحالة الى مبادئ العدالة لتكملة القواعد الضريبية ضمن صورة الضرائب ذات القالب الحر^(٢).

ثانياً: دور الشريعة الاسلامية الغراء في الشؤون الضريبية.

سبق ان تمت الإشارة الى ان فشل الانظمة السياسية والاقتصادية في العالم بقطبيها الرأسمالية والاشتراكية مما دفع بالدول ذات الاغلبية الاسلامية الرجوع الى المبادئ الاسلامية وتنطوي عليه من احكام زاخرة و اراء عامرة لمعظم مجالات الحياة ومنها المجال الاقتصادي الذي تعتبر الضريبة احد أعمدته الرئيسة.

الا ان هذا سيفودنا الى التساؤل الآتي ما هو المراد باحكام الشريعة الاسلامية؟

تطلق على الأحكام التي شرّعها الله لعباده على لسان رسول من الرسل فسميت هذه الأحكام بالشريعة لأنها مستقيمة لا انحراف فيها عن الطريق المستقيم محكمة الوضع لا ينحرف نظامها ولا يلتوي عن مقاصدها، أما الإسلامية فهذه نسبة إلى الدين الإسلامي الذي يستعمل في الاصطلاح الشرعي بمعنى الانقياد لأوامر الله والتسليم بقضائه وأحكامه وإلى العقائد الأهلية

(١) ينظر ذوالفقار علي رسن الساعدي ، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها ، مصدر سابق ، ص ٣٠٢ .

(٢) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٤ .

والأسس والمبادئ للعقيدة الإسلامية فالدين و الشريعة والملة بمعنى واحد ومن الشريعة الإسلامية بمعناها الفقهي اشتق الشرع و التشريع بمعنى سنّ القواعد القانونية سواء عن طريق الأديان ويسمى تشريعاً سماوياً أم كانت من وضع البشر وصنعهم فتسمى تشريعاً وضعياً^(١).

وانطلاقاً مما تقدم أصبحت الشريعة الإسلامية مصدراً من مصادر التشريعات عامة والضريبية منها خاصة إذ تحيل التشريعات الضريبية الى تشريعات اخرى لاكمال النقص او الإبهام في بعض القواعد الضريبية ولما كانت هذه التشريعات تجد مصدرها التاريخي في الشريعة الإسلامية الغراء لذا اعتبرت هذه الشريعة بمثابة المصدر غير المباشر للتشريعات الضريبية فيها فضلاً عن الاحالات الضمنية الى مبادئ الشريعة الإسلامية من قبل المشرع الضريبي لاكمال احد عناصر الركن المادي للضريبة فيما يتعلق بواقعة الاعفاء او الجباية^(٢).

ثالثاً: دور العرف في الشؤون الضريبية.

يختلف منشأ العرف عن منشأ التشريع فهو يتكون من الاستعمال المتكرر و المستمر بشكل اعتيادي في موضوع معين بحيث يتعذر غالباً معرفة مبدئه أو معرفة الهيئة أو الشخص الذي أوجده حيث ينشأ ببطء خلال زمن طويل و بشكل لا يشعر الناس إلا و قد أصبح متأصلاً فيهم قائماً في وسطهم الاجتماعي كما يشعرون أن احترامه وتطبيقه أصبح واجباً غير متنازع فيه دون سلطان أو إرادة عليا تفرضه^(٣).

من هنا يرى بعض الفقهاء^(٤) بان القوانين العرفية هي قوانين شعبية تتشكل من تعامل الشعب واستعماله وتنبثق من طبيعة العلاقات الاجتماعية والحياة الشعبية بخلاف التشريع الذي هو وليد عمل تشريعي وعقل مفكر قام بخلقه وفرضه بإرادته.

لذلك يمكن تعريف العرف بأنه مجموعة القواعد التي تنشأ عن اعتياد الناس على اتباع سنة معينة في مسألة محددة فترة من الزمن مع شعورهم بإلزامها قانوناً.

ان قيام المشرع الضريبي بالاحالة باكمال شق الفرض في القاعدة الضريبية الى العرف من السهولة بمكان ذلك لان القاعدة العرفية وكما سبق التنويه اليها تنشأ وتترعرع في ظل الوسط الاجتماعي مما يجعلها تمثل نوعاً من انواع الديمقراطية كونها التمثيل المباشر للشعب ومن خلاله سيقرر الشعب بنفسه عن طريق ما يقره من قواعد عرفية عملية الفرض او الجباية او الاعفاء من

(١) ينظر زكي الدين شعبان : اصول الفقه الاسلامي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ١٢٧ ؛ د.حسن ابراهيم حسن : اصول الفقه الاسلامي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٩ ، ص ٣٤ .

(٢) ينظر د.احمد خلف حسين الدخيل : اثر المبادئ الإسلامية في قوانين الضرائب العراقية ، بحث مقدم الى المؤتمر العالمي الثامن الذي اقامته مؤسسة قطر ، الدوحة ، كانون الاول ٢٠١١ ، ص ٤٤ .

(٣) ينظر د. حسن كيرة : اصول القانون ، ط ٢ ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٦٠ ، ص ٣٢١ .

(٤) ينظر احمد ابراهيم حسن : مفهوم القانون الطبيعي الكلاسيكي ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٥ ، ص ٢٨-٣٣ . د. حسن ابراهيم حسن ، اصول الفقه الاسلامي ، مصدر سابق ، ص ٦٦ .

الضريبة ولا يكون للسلطة التشريعية بهذا الميدان اي دور يذكر سوى النص الخاص بالاحالة الى العرف في اكمال القاعدة الضريبية^(١).

(١) ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل ، الضرائب ذات القالب الحر ، مصدر سابق ، ص ١٤ .

المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	
٤-١		المقدمة
٥	التعريف بالضرائب ذات القالب الحر	الفصل الاول
٥	ماهية الضرائب ذات القالب الحر	المبحث الاول
٦-٥	مفهوم الضرائب ذات القالب الحر لغة	المطلب الاول
١١-٧	مفهوم الضرائب ذات القالب الحر اصطلاحاً	المطلب الثاني
١٢	خصائص الضرائب ذات القالب الحر	المبحث الثاني
١٢	الخصائص المشتركة للضرائب ذات القالب الحر والضرائب الأخرى	المطلب الاول
١٥-١٢	شرعية الضريبة ذات القالب الحر	الفرع الاول
٢٠-١٥	الاعتماد على قواعد الضريبة	الفرع الثاني
٢٢-٢٠	أن الضرائب تقديرية	الفرع الثالث
٢٤-٢٢	أمرية القواعد الضريبية	الفرع الرابع
٢٥-٢٤	الذاتية الخاصة للقاعدة الضريبية	الفرع الخامس
٢٦-٢٥	الخصائص المميزة للضرائب ذات القالب الحر	المطلب الثاني
٢٧	تمييز الضرائب ذات القالب الحر مما يختلط بها من اصطلاحات	المبحث الثالث
٢٧	تمييز الضرائب ذات القالب الحر عن الضرائب ذات القالب المحدد	المطلب الاول
٢٩-٢٧	ماهية الضرائب ذات القالب المحدد	الفرع الاول
٣١-٢٩	اوجه الشبه والاختلاف بين الضريبتين	الفرع الثاني
٣١	تمييز الضرائب ذات القالب الحر عن الضرائب المفروضة بناء على قانون	المطلب الثاني
٣٤-٣١	ماهية الضرائب بناء على قانون	الفرع الاول
٣٥-٣٤	اوجه الشبه والاختلاف بين الضريبتين	الفرع الثاني
٣٦	اركان الضرائب ذات القالب الحر واساسها الفلسفي	الفصل الثاني
٣٦	اركان الضرائب ذات القالب الحر	المبحث الاول
٣٧-٣٦	الركن المادي للضرائب ذات القالب الحر	المطلب الاول
٤١-٣٧	التعريف بالواقعة المنشئة للضريبة	الفرع الاول
٤٥-٤١	عناصر الركن المادي للضرائب ذات القالب الحر	الفرع الثاني
٤٥	الركن الشرعي للضرائب ذات القالب الحر	المطلب الثاني

٥٠-٤٥	التطور التاريخي لقانونية الضريبة ذات القالب الحر	الفرع الاول
٥١-٥٠	مفهوم قانونية الضرائب ذات القالب الحر	الفرع الثاني
٥٥-٥١	سمو الضرائب ذات القالب الحر	الفرع الثالث
٥٧-٥٥	الاستثناءات الواردة على قانونية الضرائب ذات القالب الحر	الفرع الرابع
٥٨	الاساس الفلسفي للضرائب ذات القالب الحر	المبحث الثاني
٦٠-٥٨	الضرائب ذات القالب الحر تخفف من وطأة مبدأ القانونية	المطلب الاول
٦٢-٦٠	الضرائب ذات القالب الحر مرحلة من مراحل تطور الضرائب	المطلب الثاني
٦٢	تعاظم دور الجهات الاخرى غير التشريعية في الشؤون الضريبية	المطلب الثالث
٦٤-٦٣	تعاظم دور السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية	الفرع الاول
٦٥-٦٤	الاعتراف بدور السلطة القضائية في الشؤون الضريبية	الفرع الثاني
٦٨-٦٥	دور مبادئ العدالة واحكام الشريعة الاسلامية الغراء في الشؤون الضريبية	الفرع الثالث
٦٩	تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر	الفصل الثالث
٦٩	الضرائب ذات القالب الحر في التشريعات المقارنة	المبحث الاول
٧٠	التشريع الضريبي الفرنسي	المطلب الاول
٧٢-٧٠	نطاق التفويض في التشريع الضريبي الفرنسي	الفرع الاول
٧٥-٧٢	تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي الفرنسي	الفرع الثاني
٧٧-٧٥	التشريع الضريبي الامريكي	المطلب الثاني
٧٨	التشريع الضريبي المصري	المطلب الثالث
٨١-٧٨	نطاق التفويض في التشريع الضريبي المصري	الفرع الاول
٨٣-٨١	تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي المصري	الفرع الثاني

٨٣	التشريع الضريبي الاردني	المطلب الرابع
٨٨-٨٤	نطاق التفويض في التشريع الضريبي الاردني	الفرع الاول
٩١-٨٩	تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي الاردني	الفرع الثاني
٩٢	الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي العراقي	المبحث الثاني
٩٢	نطاق التفويض في التشريع الضريبي العراقي	المطلب الاول
٩٥-٩٣	التفويض في الدساتير العراقية في الفترة السابقة على دستور ٢٠٠٥	الفرع الاول
٩٦-٩٥	نطاق التفويض في دستور ٢٠٠٥	الفرع الثاني
٩٨-٩٧	تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي العراقي	المطلب الثاني
١٠٠-٩٨	التطبيقات في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢	الفرع الاول
١٠٢-١٠١	التطبيقات في قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩	الفرع الثاني
١٠٢	التطبيقات في قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢	الفرع الثالث
١٠٣	التطبيقات في ضريبة اعادة اعمار العراق وضريبة المبيعات	الفرع الرابع
١٠٦-١٠٤		الخاتمة
١١٣-١٠٧		المصادر العربية
١١٣		المصادر الإنكليزية
I		المستخلص

Extracted

To impose a tax, there has to be a law which stipulates the occurrence of that imposition. Tax may not be imposed nor be modified or cancelled only by the consent of the competent legislative authorities. One of the most important things led to the introduction of the principle of legal tax with its traditional image was the adoption of taxes of the selected template for which the legislator identifies the elements of the legal model accurately without leaving any non-legislative authority to intervene in the appointment of those elements.

The massive scientific and technical progress as well as scientific and accurate application of the principle of legal tax has led to the occurrence of attempts to introduce some flexibility by the possibility of delegating the legislative authority of the executive power to issue rulings with the force of law in this regard.

The crisis, by which the tax base that plunged out of rigidity and ignorance for the role of the executive power in the tax matters and the lack of proportionality between the tax and financial ability of the taxpayers as well as the slowdown in the procedures of legislative authority in issuing the tax laws has also contributed to the emergence of another kind of taxes that are the taxes of free template, in which the legislature leaves one of the elements of the legal model for another authority other than the legislative authority such as (the executive or judicial authority) to determine its features, or it may be through referral to one of the other sources of law, including custom and Islamic Sharia.

In spite of the novelty of tax convention, coining, of free template but it takes a lot of space in practical reality as for which we find multiple applications that almost outweigh tax applications of restricted or specified template.

In order to clarify this issue, we preferred to divide research into three chapters. The first chapter has been allocated to study the definition of free-template taxes and its philosophical basis while we have dedicated the third chapter to clarify the application of taxes of the free template and then we finished with the conclusion which has been included the most important results and recommendations.

المصادر العربية

أولاً: القرآن الكريم.

ثانياً: المعاجم.

١. ابراهيم مصطفى وفارس احمد الزيات: المعجم الوسيط — ط ، ج ١ ، المكتبة الاسلامية للطبع والنشر ، بلا مكان طبع ، بلا سنة طبع.
٢. ابن منظور : لسان العرب ، المجلد ٧ ، دار الحديث ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .
٣. ابي الحسن احمد بن فار بن زكريا الرازي : معجم مقاييس اللغة ، المجلد ٢ ، دار الكتب العالمية ، بيروت ، ١٩٩٩ .
٤. احمد بن محمد بن علي المغربي الفيومي : المصباح المنير ، ج ١ ، بيروت ، بلا سنة طبع .
٥. محمد بن ابي بكر بن عبد لقادر الرازي : مختار الصحاح ، دار الرسالة ، الكويت ، ١٤٠٣ هـ / ١٩٨٣ م .
٦. محمد مكرم بن منظور الافريقي المصري : لسان العرب ، ط ١ ، ج ١ ، بلا مكان طبع ، بيروت ، بلا سنة طبع .

ثالثاً : الكتب والمؤلفات الفقهية.

١. ابراهيم عبد العزيز شيحا : المبادئ الدستورية العامة ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٨٢ .
٢. احمد ابراهيم حسن : مفهوم القانون الطبيعي الكلاسيكي ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٥ .
٣. احمد فتحي سرور : قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية ، ط ١ ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٧ .
٤. احمد زهير شامية وخالد الخطيب : المالية العامة والتشريع المالي ، دار الزهرة للطباعة والنشر ، الجزائر ، ١٩٩٩ .
٥. أحمد ممدوح مرسي : الضريبة على الإيرادات علماً وعملاً ، ط ١ ، ج ١ ، القاهرة ، ١٩٤٠ .
٦. اسماعيل البدوي : القضاء الاداري (مبدأ المشروعية) ، ط ١ ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٩٢ .
٧. اعاد حمود القيسي : المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط ٣ ، دار الثقافة ، عمان ، ٢٠٠٠ .

٨. اعداد حمود القيسي : المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠.
٩. أنور رسلان : وسيط القضاء الإداري ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٩٩.
١٠. بشير علي باز : اثر الحكم الصادر بعدم الدستورية ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٥.
١١. جميل الشرقاوي : مبادئ القانون ، ط ٣ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، بدون سنة نشر.
١٢. جهاد سعيد خصاونة : المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الاردني ، ط ١ ، دا الاوائل للطباعة والنشر ، عمان ، ١٩٩٩.
١٣. حامد عبد المجيد دراز : مبادئ المالية العامة ، مركز الاسكندرية للكتاب ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠.
١٤. حسين الصغير: دروس في المالية العامة ، دار المحمدية للطباعة ، الجزائر ، ١٩٩٩.
١٥. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦.
١٦. حمدي العجمي : مقدمة في القانون الدستوري ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٩.
١٧. رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط ١ ، العاتك للطباعة والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠١٢.
١٨. رفاعي الهزيمة : الإعفاءات من الضريبة على الدخل في الأردن ، ط ١ ، عمان ، ١٩٨٣.
١٩. رمضان ابو السعود : المدخل الى القانون ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٦.
٢٠. رمضان صديق محمد : الضرائب بين الفكر المالي و القضاء الدستوري ، بلا مكان نشر ، ١٩٩٧.
٢١. رمضان محمد بطيخ : الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من سلطة الادارة التقديرية وموقف مجلس الدولة المصري منها ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦.
٢٢. زهير البشير وعبد الباقي البكري : المدخل لدراسة القانون ، مطابع وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، بغداد ، ١٩٨٢.
٢٣. سعد عصفور: النظام الدستوري المصري ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٠.
٢٤. سعيد السيد علي : حقيقة الفصل بين السلطات في النظام السياسي والدستوري ، بلا مكان طبع ، ١٩٩٩.
٢٥. سعيد عبد العزيز عثمان : النظام الضريبي واهداف المجتمع (مدخل تحليلي معاصر) ، الدار الجامعية ، الابراهيمية ، ٢٠٠٨.
٢٦. سليمان محمد الطماوي : النظرية العامة للقرارات الإدارية (دراسة مقارنة) ، ط ٦ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١.

٢٧. السيد عبد المولى : المالية العامة ، مطبعة الجامعة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٠ .
٢٨. صالح يونس عجينة: ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ .
٢٩. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي ، ط ٢ ، العاتك للطباعة ، القاهرة ، ٢٠٠٩ .
٣٠. عادل احمد حشيش : التشريع الضريبي المصري ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٠ .
٣١. عادل احمد حشيش : التشريع الضريبي المصري ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ .
٣٢. عادل احمد حشيش : الضرائب على الدخل في التشريع المصري ، الدار الجامعية ، القاهرة ، ٢٠٠٧ .
٣٣. عادل الحياوي : القانون الدستوري والنظام الدستوري الاردني ، دار الثقافة ، عمان ، ١٩٧٢ .
٣٤. عبد الفتاح مصطفى الصيفي : المطابقة في مجال التجريم ، ط ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ .
٣٥. عبد العال الصكبان : علم المالية العامة ، ج ١ ، ط ٣ ، دار الجمهورية للطباعة ، بغداد ، ١٩٦٦ .
٣٦. عبد الغني بسيوني: القضاء الإداري ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٦ .
٣٧. عبد الغني بسيوني عبد الله : الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري ، مطبعة السعدني ، القاهرة ، ٢٠٠٤ .
٣٨. عبد الكريم السروري : شرح قانون الضرائب على الدخل ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .
٣٩. عبد الكريم علوان : النظم السياسية والقانون الدستوري ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٩ .
٤٠. عبد المجيد دراز ويونس البطريق : مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ١٩٨١ .
٤١. عدلي محمد توفيق: في النظم الضريبية ، ط ١ ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٧٥ .
٤٢. عدنان عاجل عبيد : القانون الدستوري (النظرية العامة والنظام الدستوري في العراق) ، مؤسسة النبراس للطباعة والنشر والتوزيع ، بلا مكان طبع ، ٢٠١٠ .
٤٣. عصام بشور و نور الله نور الله و ديونس البطريق : التشريع الضريبي ، مطبعة ابن خلدون ، دمشق ، ١٩٨٩ .
٤٤. عصام العطية : القانون الدولي العام ، مكتبة السنهوري ، بغداد ، ٢٠٠٨ .
٤٥. عفيفي كامل عفيفي : الانتخابات النيابية و ضماناتها الدستورية والقانونية ، دار الجامعيين ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .
٤٦. علي العربي و عبد المعطي عساف : ادارة المالية العامة ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ٢٠٠٢ .

٤٧. علي حسين نجدة : المدخل لدراسة القانون ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٤ .
٤٨. عوض محمد عوض : قانون العقوبات (القسم العام) ، ط ١ ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٥ .
٤٩. فوزي فرحات : التشريع الضريبي العام (دراسة مقارنة) ، ط ٣ ، الدار الجامعية ، بيروت ، ٢٠١٠ .
٥٠. مجدي محمود شهاب : الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٨ .
٥١. محمد أبو نصار ورفاقه : الضرائب ومحاسبتها ، دار الأوائل للطباعة ، عمان ، ١٩٩٦ .
٥٢. محمد سعيد عبد السلام : دراسة في مقدمة علم الضريبة ، ط ٢ ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٨٦ .
٥٣. محمد سعيد عبد السلام : المجموعة الضريبية (دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل بنوعيه) ، ط ٧ ، دار المعارف بمصر ، القاهرة ، ١٩٦٨ .
٥٤. محمد فؤاد ابراهيم : مبادئ علم المالية العامة ، ج ١ ، ط ١ ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ٢٠٠٠ .
٥٥. محمد محمد عبد اللطيف : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي ، ط ١ ، شركة مطابع الوزارات العالمية ، القاهرة ، ١٩٩٩ .
٥٦. محمود محمود مصطفى : شرح قانون العقوبات (القسم العام) ، ط ٩ ، مطبعة جامعة القاهرة ، القاهرة ، ١٩٧٤ .
٥٧. محمود نجيب حسني : شرح قانون العقوبات (القسم العام) ، ط ٤ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٧ .
٥٨. مصطفى أبو زيد فهمي : القضاء الإداري في مجلس الدولة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٩ .
٥٩. مصطفى رشدي شيحة : التشريع الضريبي (ضرائب الدخل) ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٦ .
٦٠. نواف كنعان : القضاء الإداري ، ط ١ ، دار الثقافة للطباعة ، عمان ، ٢٠٠٢ .
٦١. نعمان احمد الخطيب : الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٦ .
٦٢. هـانـي علي الطهراوي : النظم السياسية والقانون الدستوري ، ط ١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٧ .
٦٣. هشام محمد صفوت العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية في العراق ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٦ .

٦٤. يونس احمد البطريق : مقدمة في النظم الضريبية ، المكتب المصري الحديث ، الاسكندرية ، ١٩٧٢ .

٦٥. يونس احمد البطريق وحامد عبد المجيد دراز : النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٣ .

رابعاً : الرسائل والاطاريح الجامعية.

١. احمد خلف حسين الدخيل : تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، ٢٠١٠ .

٢. ذوالفقار علي رسن الساعدي : الاقامة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٤ .

٣. ذوالفقار علي رسن الساعدي : الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٧ .

٤. رحيم حسين موسى : العدالة الضريبية ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٢ .

٥. شوق سعد هاشم الموسوي : الاختصاصات التشريعية لرئيس الدولة في النظام البرلماني ، رسالة ماجستير ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٨ .

٦. عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٣ .

٧. عمار فوزي كاظم : الاعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠١ .

٨. علي حسين احمد غيلان : مجلس الوزراء في دساتير العراق في العهد الجمهوري ، رسالة ماجستير ، كلية القانون ، جامعة بغداد ، ١٩٩٧ .

٩. علي غني عباس الجنابي : التزامات المكلفين تجاه السلطة المالية وضمانات تنفيذها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٣ .

١٠. محمد علوم محمد : الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، ٢٠٠٢ .

١١. مطاوع السعيد السيد مطاوع : النظام الضريبي الفرنسي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الازهر ، ٢٠٠٩ .

خامساً : البحوث والدوريات.

١. إبراهيم درويش: نظرية الظروف الاستثنائية ، مجلة إدارة قضايا الحكومة ، العدد ٤ ، القاهرة ، ١٩٦٦.
٢. احمد خلف حسين الدخيل : اثر المبادئ الاسلامية في قوانين الضرائب العراقية ، بحث مقدم الى المؤتمر العالمي الثامن الذي اقامته مؤسسة قطر ، الدوحة ، كانون الاول ٢٠١١.
٣. احمد خلف حسين الدخيل : التفريد الضريبي ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية ، كلية القانون ، جامعة كركوك ، العدد الخاص بالمؤتمر الاقليمي الاول لسنة ٢٠١١.
٤. احمد خلف حسين الدخيل : الضرائب ذات القالب الحر ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي الاول في جامعة صلاح الدين لعام ٢٠١١.
٥. احمد خلف حسين الدخيل و عامر عياش : دستورية الضرائب في العراق ، مجلة الحقوق ، الرافدين ، مجلد ١٣ ، ع ٤٩ ، س ١٦ ، حزيران ٢٠١١.
٦. احمد خلف حسين الدخيل و د.ساجر ناصر حمد : الموازنة بين الزكاة والنظرية العامة للضريبة ، بحث مقدم الى الملتقى الدولي الاول لمعهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بغرداية / الجزائر ، ٢٠١١.
٧. احمد خلف حسين الدخيل : محاضرات في المالية العامة والتشريع الضريبي ، غير منشورة ، القيت على طلبة الدراسات العليا في كلية القانون / جامعة تكريت للعام الدراسي ٢٠٠٩ / ٢٠١٠.
٨. جهاد سعيد خصاونة : مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني ، مطبعة توفيق ، من إصدارات نقابة المحامين ، عمان ، ١٩٩٥.
٩. رحيم حسين موسى : شخصية الضريبة ومدى توافرها في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الضريبي الأول ، وزارة المالية / الهيئة العامة للضرائب ، للفترة من ١٧-١٨/١/٢٠٠١.
١٠. غازي فيصل مهدي : ملاحظات حول قانوني ضريبة العقار والدخل ، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الاول ، بغداد ، ٢٠٠١.
١١. كمال الجرف : مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد ، بحث منشور في مجلة ادارة القضايا الحكومية ، العدد ٢ ، المطبعة القانونية ، القاهرة ، ١٩٦٦.
١٢. كمال غالي : القانون الدستوري والنظم السياسية ، منشورات جامعة دمشق ، ١٩٩٠.
١٣. ماهر صالح علاوي : ارادة الارادة العامة وطرق التعبير عنها ، بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الانسانية ، جامعة تكريت ، تكريت ، ٢٠٠٦.

١٤ . منصور ميلاد يونس : مبادئ المالية العامة ، منشورات الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ليبيا ،
١٩٩١ .

١٥ . نعمان الخطيب : القوانين المؤقتة في النظام الدستوري الاردني ، بحث منشور في مجلة العلوم
القانونية والاقتصادية ، القاهرة ، ١٩٨٨ .

المصادر الأجنبية

- 1- Astbury K. : Business Taxation . London . 1986 . p (120).
- 2- Conessen. S. : The Indonesian Salix Tax . Kulwer derenter . 1973 . p (101).
- 3- G.Egret : Que Sais-Je . press universitaires de France . Paris . 1978 . p (36).
- 4- j.s. suppal: Taxation in Indonesia . Gadjah made university press . 1960 p. (34).
- 5- Taylor : The Economics of public Finance . The Macmillan Company . New York . 1961 . p (451).
- 6- P.M. Gaudernet : précised Finances publiques . paris . 1970 . p (384).
- 7- R.T. Mcmorran : Acomparison Between The sales Tax and a Vat . Washington D.C. 1999 . p (84).

المقدمة

أولاً: فكرة الدراسة.

لقد كان لتنامي حاجات الإنسان في المجتمع وسعيه الحثيث نحو حياة أكثر رفاهية أن حمل الدولة المعاصرة أعباءً ثقيلة للارتقاء بما تقدمه من خدمات في مختلف المجالات الاقتصادية منها والاجتماعية والسياسية خاصة بعد التخلي عن دورها التقليدي. أن النهوض بهذه المهام أحوج الدولة بغية سد نفقاتها المتزايدة باستمرار إلى موارد مالية تفوق إيراداتها المتأتية من دوميها الخاص والعام بكثير وهذا ما حدا بها إلى الاعتماد على مصادر متعددة للإيرادات العامة تقع الضريبة في مقدمتها.

تعد الضريبة مصدراً هاماً وسيادياً لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع وإشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدفاعية والثقافية ... الخ، ونظراً لأهميتها ودورها الحيوي في سد احتياجات الدولة من الموارد المالية والاثري الذي ترتبه على المكلفين بدفعها لذا فقد تم إرساء مبدأ قانونية الضريبة كمبدأ دستوري لا يجوز مخالفته بأي حال من الأحوال وأصبح التشريع الضريبي يتمتع بما يتمتع به التشريع عامة من خصائص إلا وهو أن سلطة إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها من اختصاص السلطة التشريعية باعتبارها ممثلة لإرادة الشعب ومن ثم فالضريبة التي تفرض من جانب السلطة التنفيذية وحدها في صورة قرار إداري أو لائحة تنظيمية أو غيرها تعد غير شرعية فالمشرع وحده له حق فرض أية ضريبة جديدة بل وتعديل ضريبة قائمة أو إلغائها.

واستناداً على ما تقدم فلا بد لفرض الضريبة من قانون ينص على واقعة الفرض فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغى إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة وقد كان من اهم ما افضى اليه الاخذ بمبدأ قانونية الضريبة بصورته التقليدية هو اعتماد الضرائب ذات القالب المحدد التي يتولى المشرع فيها تحديد عناصر الانموذج القانوني لها بشكل دقيق دون ان يترك لاية جهة غير تشريعية سلطة التدخل في تعيين تلك العناصر.

وقد أدى التقدم العلمي والتقني الهائل والتطبيق العملي والدقيق لمبدأ قانونية الضريبة إلى حدوث محاولات لإدخال بعض المرونة عليه عن طريق إمكانية تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية إصدار قرارات لها قوة القانون في هذا الصدد ، كما ساهمت الازمة التي انزلت بها القاعدة الضريبية من جمود وتجاهل لدور السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية وعدم التناسب بين الضريبة والمقدرة المالية للمكلفين فضلا عن تباطؤ اجراءات السلطة التشريعية في اصدار

القوانين الضريبية في ظهور نوع اخر من الضرائب هي الضرائب ذات القالب الحر التي يترك المشرع فيها احد عناصر الانموذج القانوني لجهة اخرى غير الجهة التشريعية ك(السلطة التنفيذية او السلطة القضائية) لتحديد معالمه او قد يكون ذلك من خلال الاحالة الى احد مصادر القانون الاخرى ومنها العرف والشريعة الاسلامية الغراء.

وعلى الرغم من حداثة اصطلاح الضرائب ذات القالب الحر الا انه بدأ يأخذ حيزا كبيرا في الواقع العملي اذ نجد له تطبيقات متعددة تكاد تفوق تطبيقات الضرائب ذات القالب المقيد او المحدد.

ثانياً: أسباب اختيار موضوع الدراسة.

هناك عدة أسباب دفعت بنا إلى انتقاء هذا الموضوع من بين العديد من المواضيع يمكن اجمالها بالاتي:

١. أنه أصبح يحتل قسماً وافراً من اهتمام الحكومات ولاسيما حكومات الدول التي تتطلع إلى النمو الاقتصادي والعدل الاجتماعي.
٢. عدم تطرق أحد من الشراح إلى البحث في هذا الموضوع من الناحية القانونية والضريبية فكان هذا سبباً من الأسباب التي دفعت بنا إلى انتقائه من بين العديد من الموضوعات الضريبية والمالية.
٣. افتقار المكتبات القانونية الى مصادر خاصة بالموضوع مدار البحث اذ لم يتسن لنا العثور على مؤلف او كتاب بحث في هذا الموضوع.

ثالثاً: مشكلة الدراسة.

تكمن اشكالية موضوع البحث فيما يثيره من اسئلة عديدة عالقة في اذهان المهتمين بالقانون عامة وبالتشريع الضريبي والفقهاء المالي خاصة وبالتالي يأتي بحثنا هذا كمحاولة لمعرفة خصائص وقواعد الضرائب ذات القالب الحر من خلال الاجابة عن مجموعة من التساؤلات التي يمكن اجمالها بالاتي:

١. ما هو المقصود بالضرائب ذات القالب الحر وما اهم اوجه اختلافها وتشابهها عن الضرائب ذات القالب المحدد والضرائب بناء على قانون؟.
٢. ما هي اركان الضرائب ذات القالب الحر؟.
٣. ما هو الاساس الفلسفي والدستوري والقانوني لها وما هو اصلها التاريخي؟.

٤. هل يشكل الاخذ بهذا النوع من الضرائب انتهاكا وخرقا لمبدأ قانونية الضرائب وما مدى توافقها مع المبدأ اعلاه؟.
٥. ما هي اهم تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريع الضريبي العراقي وبقية التشريعات المقارنة؟.
٦. ثم نهي بحثنا هذا بالاجابة عن تساؤل مفاده ايهما افضل في التطبيق العملي الضرائب ذات القالب الحر ام الضرائب ذات القالب المحدد؟.

رابعاً: منهج الدراسة.

سنعتمد في بحثنا هذا منهجين هما المنهج التحليلي والمنهج المقارن ايماناً منا بأن احدهما يكمل الآخر وهما الاكثر تناسباً مع طبيعة دراستنا وبالتالي تفصيل احكام الضرائب ذات القالب الحر ومعرفة مدى توافقها مع مبدأ قانونية الضريبة في ظل آخر التطورات الدولية.

ففي المنهج التحليلي سنحاول الوقوف على كل نص ذي علاقة بموضوع الدراسة والتعرف على ابعاده وتوضيح كل ما يطرح بشأنه من آراء فقهية وما أثير حوله من قرارات واحكام قضائية.

اما المنهج المقارن ونظراً لكثرة تطبيقات هذا النوع من الضرائب في التشريعات الضريبية المقارنة فسنحاول اجراء مقارنة التشريع الضريبي العراقي مع التشريعات الضريبية المقارنة في كل من الولايات المتحدة الامريكية وفرنسا كنموذجين عن التشريعات الغربية ومصر والاردن كنموذجين عن التشريعات العربية من اجل التعرف على مواطن القوة في هذه التشريعات للاستفادة منها في تطوير التشريع الضريبي العراقي.

خامساً: هيكلية الدراسة.

وبغية توضيح هذا الموضوع آثرنا تقسيم البحث على ثلاثة فصول تم تخصيص الفصل الأول منها لدراسة التعريف بالضرائب ذات القالب الحر وتناوله في ثلاثة مباحث نبين في الأول منها ماهية الضرائب ذات القالب الحر في حين نتطرق في المبحث الثاني إلى خصائص الضرائب ذات القالب الحر أما الثالث فنكرسه لبيان اهم مظاهر التمييز ما بين الضرائب ذات القالب الحر وما يختلط بها من مصطلحات.

أما الفصل الثاني فنتناول فيه أركان الضرائب ذات القالب الحر وأساسها الفلسفي وذلك في
مبحثين الأول نكرسه لدراسة أركان الضرائب ذات القالب الحر والثاني لتوضيح الأساس الفلسفي
للضرائب ذات القالب الحر.

في حين نخصص الفصل الثالث لتوضيح تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر وذلك في
مبحثين الأول لدراسة تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريعات المقارنة في حين
نتناول تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر في التشريعات الضريبية العراقية في المبحث الثاني.
ثم ننهي إلى الخاتمة ونضمنها لأهم استنتاجاتنا وتوصياتنا.

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

(وما أوتیتم من العلم إلا قليلاً)

صدق الله العظيم

الآية رقم (٨٥)

سورة الاسراء

الفصل الاول

التعريف بالضرائب ذات القالب الحر

الفصل الثاني

اركان الضرائب ذات القالب الحر واساسها
الفلسفي

الفصل الثالث

تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر

المقدمة

الخاتمة

قائمة المصادر

المستخلص

لابد لفرض الضريبة من قانون ينص على واقعة الفرض فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغي إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة وقد كان من اهم ما افضى اليه الاخذ بمبدأ قانونية الضريبة بصورته التقليدية هو اعتماد الضرائب ذات القالب المحدد التي يتولى المشرع فيها تحديد عناصر الانموذج القانوني لها بشكل دقيق دون ان يترك لاية جهة غير تشريعية سلطة التدخل في تعيين تلك العناصر.

وقد أدى التقدم العلمي والتقني الهائل والتطبيق العملي والدقيق لمبدأ قانونية الضريبة إلى حدوث محاولات لإدخال بعض المرونة عليه عن طريق إمكانية تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية إصدار قرارات لها قوة القانون في هذا الصدد ، كما ساهمت الازمة التي انزلت بها القاعدة الضريبية من جمود وتجاهل لدور السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية وعدم التناسب بين الضريبة والمقدرة المالية للمكلفين فضلا عن تباطئ اجراءات السلطة التشريعية في اصدار القوانين الضريبية في ظهور نوع اخر من الضرائب هي الضرائب ذات القالب الحر التي يترك المشرع فيها احد عناصر الانموذج القانوني لجهة اخرى غير الجهة التشريعية ك(السلطة التنفيذية او السلطة القضائية) لتحديد معالمه او قد يكون ذلك من خلال الاحالة الى احد مصادر القانون الاخرى ومنها العرف والشريعة الاسلامية الغراء.

وعلى الرغم من حداثة اصطلاح الضرائب ذات القالب الحر الا انه بدأ يأخذ حيزا كبيرا في الواقع العملي اذ نجد له تطبيقات متعددة تكاد تفوق تطبيقات الضرائب ذات القالب المقيد او المحدد.

وبغية توضيح هذا الموضوع أثرنا تقسيم البحث على ثلاثة فصول تم تخصيص الفصل الأول لدراسة التعريف بالضرائب ذات القالب الحر أما الفصل الثاني فتناولنا فيه اركان الضرائب ذات القالب الحر واساسها الفلسفي في حين خصصنا الفصل الثالث لتوضيح تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر ثم انتهينا إلى الخاتمة وضمناها لأهم استنتاجاتنا وتوصياتنا.