

## تجزئة القاعدة الضريبية

د. عبدالباسط علي جاسم

د. أحمد خلف حسين الدخيل

أستاذ المالية العامة والتشريع المالي المساعد

أستاذ المالية العامة والتشريع المالي المساعد

كلية الحقوق-جامعة الموصل

كلية القانون- جامعة تكريت

### المقدمة:

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد الخلق أجمعين محمد صلى الله عليه وعلى اله وصحبه وسلم ، أما بعد ...  
فمنذ مقتبل العصور القديمة بدأ صراع الشعوب ضد الحكام للحد من رغباتهم الاعتباطية في فهم وتفسير القانون الذي كانوا يطبقونه بعد أن يضعوه بأنفسهم ودام هذا الصراع قروناً عدة ليصل بنا الأمر إلى إلزام الحكام بتدوين القواعد القانونية ، ما خفف من حدة التحكم الاعتباطي حتى وصل فيما بعد إلى تقرير مبدأ سيادة القانون بخضوع الحكام والمحكومين لقواعد القانون.  
ولسنا هنا بحاجة إلى كثير شرح حول أهمية الضرائب كمورد من موارد الدولة وكأداة من أدوات السياسة المالية وباعتبار فرضها يقيد الحقوق الطبيعية المقدسة للأفراد في أموالهم ، كان لابد من إحاطة عملية الفرض والجبائية والإعفاء بضمانات متعددة يقف على قمة هرمها مبدأ قانونية الضريبة والمحافظة عليه من كل ما يشوبه من شوائب من خلال توضيح كل جوانب خرقه والتجاوز عليه وعلى سموه بعد التعرف على كل ما يؤدي إلى ذلك الخرق ، وبعد هذه النبذة المختصرة عن الموضوع وأهميته ينبغي لنا أن نتعرف على سبب اختيار الموضوع ومشكلة البحث فيه ونطاق الدراسة ومنهجيتها وهيكلتها وذلك في النقاط الآتية :-

### أولاً:- أسباب اختيار موضوع الدراسة

ولد القانون المالي عموماً والضريبي خصوصاً من رحم القانون الإداري ونشأ وترعرع في حضنه وتربى على أساس اعتماد قواعده كقواعد له ، وهو ما يتأكد بحداثة القانون الضريبي التي ألقت بظلالها الثقيلة على الدراسات القانونية الضريبية وجعلتها حبيسة نظريات القانون الإداري ، ما خلا بعض الدراسات التي حاولت أن تختط للقانون الضريبي نظريات تستقل عن نظريات القانون الإداري .

فمع تكاثر الدراسات التي اتخذت من النصوص الضريبية موضوعاً لها إلا أنها في الغالب تناولت تلك النصوص من حيث الشرح والتوضيح من دون البحث عن تأصيلها القانوني والفلسفي وجمعها في نظريات قانونية ضريبية ، فكان أن خلا القانون الضريبي من النظريات العامة التي تجمع شتات مواضيعه وترجعها إلى أصل قانوني واحد فدفعت ذلك الفقه القانوني الضريبي إلى التخلي عن الهدف الأسمى ألا وهو وضع اللبنة لبناء صرح الفقه الضريبي المنشود ، وها نحن نبدأ بالكتابة بموضوع تجزئة القاعدة الضريبية عليها تكون فاتحة خير لدراسات قانونية ضريبية لاحقة من هذا النوع بغية المساهمة ولو بشيء يسير في وضع أسس نظريات قانونية ضريبية حديثة.

### ثانياً: مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة البحث في موضوع تجزئة القاعدة الضريبية في إيجاد حلول لمجموعة من التساؤلات منها ما المقصود أصلاً بتجزئة القاعدة الضريبية؟ وما شروط التجزئة؟ وما أنواعها؟ وما هي صورها؟ وماذا عن أشكالها؟ وما مدى توافقها مع نتائج مبدأ القانونية وخصائص القاعدة الضريبية؟

### ثالثاً: نطاق الدراسة

سيتم تحديد الدراسة بالبحث في تجزئة القاعدة الضريبية من حيث توزيع عناصرها بين نص قانوني وأي مصدر آخر من مصادر القانون بما يوصلنا إلى كيفية تقسيم عناصرها بما يخدم أهداف القانون الضريبي وغاياته ويحقق المصلحة المعتمدة في فرض الضرائب والإعفاء منها وجبايتها. وبغرض حصر الدراسة ستكون قوانين الضرائب العراقية سواء الخاصة بالضرائب المباشرة أم بالضرائب غير المباشرة هي محور دراستنا في محاور هذه الدراسة .

### رابعاً: منهجية الدراسة

سنعتمد في دراستنا المنهج الاستقرائي التحليلي التطبيقي للنصوص القانونية محور الدراسة عن طريق استقراء مضامينها وإرجاعها إلى أصولها القانونية والفلسفية والأخذ بنظر الاعتبار التحليل الفقهي لهذه النصوص ومدى توافقه مع الأصول المستقرة والتطبيقات التشريعية في مجال تجزئة القاعدة الضريبية ومحاولة وضعها بشكل نظرية عامة تنطبق على كل جزئياتها .

### خامساً: هيكلية الدراسة

سيتم تقسيم الدراسة على مباحث ثلاثة حيث سنتكلم في الأول عن مدلول التجزئة وتمييزها مما يختلط بها من اصطلاحات وفي الثاني عن امكانية تجزئة

القاعدة الضريبية وفي الثالث عن أهمية التجزئة ، لننتهي بخاتمة نبين فيها اهم الاستنتاجات والتوصيات .

## المبحث الأول

### مدلول تجزئة القاعدة الضريبية

وبغرض الولوج إلى مدلول تجزئة القاعدة الضريبية يحسن بنا ان نقسم هذا المبحث على مطلبين نخصص الاول لمفهوم التجزئة والثاني لتمييزها من الفراغ التشريعي والتفسير والقاعدة الضريبية على بياض :-

### المطلب الأول

#### مفهوم التجزئة

التجزئة لغة من (جزأه) من باب قطع و(جزأه تجزئة) قسّمه (أجزاء) و(جزأ) به من باب قطع اكتفى و(أجزأه) الشيء كفاه.<sup>(١)</sup> أما اصطلاحاً فالتجزئة في مجال القاعدة القانونية عموماً والضريبية خصوصاً تعني توزيع او تقسيم شقي القاعدة بين اكثر من نص قانوني من النصوص المترامنة.<sup>(٢)</sup>

ومن هذا التعريف نستطيع ان نستنتج ان التجزئة تتطلب ان تكون القاعدة الضريبية موزعة بين نصيين او اكثر وذلك بان يكون احد شقيها سواء الفرض أم الحكم في نص والآخر في نص آخر غيره حيث لا يشترط ان يتضمن النص الضريبي الواحد القاعدة الضريبية كاملة ، مع أن ذلك هو الوضع الطبيعي للنصوص الكاملة أو التامة أو المستوعبة التي يتضمن الواحد منها قاعدة ضريبية أو أكثر مثل نص المادة السابعة بفقرتها الثامنة والعشرين من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي تنص على انه (( تعفى من الضريبة المدخولات الآتية:- ..... ٢٨- دور حضانة الأطفال)) ذلك أن عنصر أو شق الفرض وهو وجود دخل لدار حضانة يترتب عليه عنصر او شق الحكم وهو الاعفاء من الضريبة فمع

(١) محمد أبي بكر بن عبد القادر الرازي : مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، ١٩٨٢، ص ١٠١-١٠٢ .

(٢) من الجدير بالذكر ان فكرة التجزئة اوردها الفقه الجنائي فيما يتعلق بالقاعدة الجنائية وحاولنا هنا سحجها على القاعدة الضريبية ، ينظر في تفصيل هذه الفكرة د. عصام عفيفي : تجزئة القاعدة الجنائية، ط ١، دار النهضة العربية،

القاهرة ، ٢٠٠٣، ص ١٠٢-١٠٦ .

المتتابع لشقي الفرض والحكم من الناحية المنطقية فلا يشترط المتتابع الزمني بينهما فقد يسبق عنصر الحكم عنصر الفرض.

على أن هناك نصوصاً ناقصة أو غير كاملة أو غير تامة والاصح غير مستوعبة ، عادة ما تكون هي القاعدة العامة في صياغة القوانين الضريبية حيث يحوي احد النصوص شق الحكم وتحوي أو يحوي النص الآخر شق الفرض بان توزع القاعدة الضريبية بين اكثر من نص ضريبي أو غير ضريبي في قانون واحد أو أكثر وهو ما يدعى بتجزئة القاعدة الضريبية أو القاعدة الضريبية المجزأة أو المقسمة أو الموزعة.

فاذا كان بالإمكان القول بوجود نص غير مستوعب أي لا يشمل الا عنصراً من عنصري القاعدة الضريبية فلا يمكن ان تكون هناك قاعدة ضريبية غير مستوعبة<sup>(١)</sup> فالقاعدة الضريبية تأتي دائماً مستوعبة لشقيها مكتملة العناصر تامة المحتوى مع امكانية توزيعها بين اكثر من نص مثل نص الفقرة (٧) من المادة (١) التي احوالت في تحديد معنى المشاركة الى نص الفقرة (٦) من المادة ذاتها بان تكون غير الشركات المذكورة في الفقرة الاخيرة.

ومن التعريف ايضاً نرى ان التجزئة تستوجب ان يكون هناك تعاصر بين النصين اللذين يتضمننا عنصري القاعدة الضريبية بان يكون النص المحال إليه سابقاً أو معاصراً على الأقل لوجود النص المحيل، ويكمن السر في تطلب التعاصر بينهما ان القاعدة الضريبية محكومة بمبدأ القانونية وبالتالي محكومة بمبدأ عدم الرجعية فعدم التعاصر الزمني يجعل النص المحال إليه يسري بأثر رجعي من تاريخ سريان النص المحيل باعتباره مكماً له ، والقول بغير ذلك يجعل سريان النص المحيل مرتبطاً بسريان النص المحال إليه وهو ما لا يتوافق مع المنطق القانوني السليم ، ومن هنا كان يتحتم ان يكون النص او القانون المحال إليه قد نفذ او صدر على الأقل قبل نفاذ او صدور النص او القانون المحيل حيث يتضمن احدهما عنصراً من عنصري القاعدة الضريبية ويتضمن الآخر العنصر الثاني وغالباً(ولكن ليس دائماً) ما يكون عنصر الحكم في النص المحيل وعنصر الفرض في النص المحال اليه.

وهنا يجدر بالباحث ان يتساءل حول مدى بقاء التجزئة في حالة الغاء القانون او النص المحال إليه وإحلال آخر محله أو تعديله؟ ذلك ان هذا التعديل سوف يسري من تاريخ سريان القانون الجديد وليس من تاريخ سريان القانون او

(١) ينظر في تفصيل النص المستوعب والقاعدة المستوعبة د. عبد الفتاح الصيفي : القاعدة الجنائية ، الشركة

الشرقية للنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٦٧، ص ٣٩ .

النص المحيل وبذلك يختل شرط التزام بين النصين، وفي معرض الرد على ذلك نرى ان التزام المطلوب يكفي ان يتحقق لحظة سريان القانون المحيل ، فإذا كان النص او القانون المحال إليه قد نفذ او صدر في ذلك الوقت كنا امام تزامن بصرف النظر عما يلحق القانون او النص المحال إليه من تعديل والقول بغير ذلك يعني اشتراط ديمومة القاعدة القانونية وهو ما لم ولن يقول به احد.

ومع ان البعض من الفقه<sup>(١)</sup> يذهب الى عدم امكان قيام التجزئة بين نص ضريبي واخر غير ضريبي سواء كان من نصوص القانون العام ام الخاص على خلفية اعتقادهم بالاستقلال التام للقانون الضريبي عن غيره من فروع القانون الاخرى ، إلا أن الرأي الراجح في الفقه<sup>(٢)</sup> يذهب الى امكانية قيام تجزئة القاعدة الضريبية بين نصين ضريبيين او بين نص ضريبي واخر من نصوص القانون العام او من نصوص القانون الخاص من دون أن يتلم ذلك او ينتقص من خصوصية ذاتية القانون الضريبي ولا ادل على ذلك الا نص الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي حددت المصدر الأول من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة بأرباح الاعمال التجارية دون ان تحدد المقصود بهذه الاعمال ، فما يكون من السلطة المالية سوى الرجوع الى قانون التجارة رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ المعدل بمادتيه الخامسة والسادسة ، اللتين حددتا الأعمال التجارية بما لا يتنافى مع قواعد القانون الضريبي والا كيف يمكن ان نحدد المقصود بهذه الاعمال ، أما القول بان القانون الضريبي لا يتشدد في وضع شروط لاعتبار العمل تجارياً كما يفعل قانون التجارة عندما يتطلب ان تكون هناك نية البيع لدى البائع عند شرائه للمبيع ذلك ان الاصل في قانون ضريبة الدخل هو الخضوع للضريبة باعتبارها ضريبة القانون العام في العراق، حيث يرد على ذلك بان عدم التشدد يمكن ادراجه لا ضمن الاعمال التجارية بل ضمن عبارة (التي لها صبغة تجارية) فهذه العبارة التي ضمنها المشرع الضريبي العراقي الفقرة الاولى ذاتها كانت السبب في فهم عدم التشدد وليس ذاتية واستقلال القانون الضريبي كما يرى البعض.<sup>(٣)</sup>

ويستشف من التعريف ايضاً ضرورة ان يكون عنصري القاعدة الضريبية في نصين قانونيين فلا يكفي ان يكون احدها في نص قانوني والاخر

(١) د. حامد دراز و د. السيد حجازي : النظم الضريبية، الدار الجامعية، مم ، ١٩٩٠، ص ١٣٢-١٣٥.

(٢) د. حسن صادق المرصفاوي : التجرىم في تشريعات الضرائب، دار المعارف ، القاهرة، ١٩٦٣، ص ٣٥.

(٣) إبراهيم حميد محسن الزبيدي : الفراغ التشريعي في احكام الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى كلية القانون بجامعة بغداد، ٢٠٠٧ ، ص ١٥٤.

في تعليمات أو أوامر أو لوائح وذلك بسبب كون القاعدة الضريبية محكومة بمبدأ القانونية أولاً ولأن القاعدة الضريبية التي تتوزع بين نص قانوني وآخر لائحي ستكون قاعدة ضريبية على بياض كما سنوضح في الفصل التالي.

ولكن إذا كان التعريف الذي سقناه للتجزئة يبيح من باب التكامل بين القوانين في النظام القانوني الواحد ان تتم تجزئة القاعدة الضريبية بين نصين احدها في قانون ضريبي والآخر في قانون غير ضريبي، فهل يمكن ان تكون عملية التجزئة بين نصين من قانونين غير ضريبيين؟ او بعبارة اخرى هل يشترط ان يكون احد النصين غير المستوعبين ضريبياً؟

تعيد الإجابة عن هذا السؤال الى اذهاننا المعايير او الضوابط المطروحة لتميز القاعدة الضريبية من بقية قريباتها في القواعد القانونية الاخرى فلو اخذنا بالمعيار الشكلي العضوي لقلنا بضرورة كون احد النصين مدرجاً في احد القوانين الضريبية، اما اذا اخذنا بالمعيار المادي الموضوعي، والذي سبق أن تبينناه، فلا يشترط ذلك بقدر ما نشترط ان يكون مضمون القاعدة او موضوعها ضريبياً بصرف النظر عن القانون الذي يضمها .

وقبل أن ننقل إلى تمييز التجزئة مما يختلط بها من مفاهيم قانونية نسجل تساؤلاً مفاده، هل بالإمكان استخدام عبارة توزيع القاعدة الضريبية او تقسيم القاعدة الضريبية او الاحالة الضريبية كبديل او مرادف لمصطلح تجزئة القاعدة الضريبية؟

تتطلب الاجابة عن هذا السؤال مناقشة كل مصطلح من هذه المصطلحات من الناحية اللغوية ثم من الناحية الاصطلاحية :-

**اولاً:- توزيع القاعدة الضريبية (القاعدة الضريبية الموزعة):-**

التوزيع لغة القسمة والتفريق يقال توزعوه فيما بينهم أي تقسموه ، و(الاوزاع) بطلّ من همدان ومنهم (الاوزاعي)، و(وزعه) يزعه (وزعاً) مثل وضعه يضعه وضعاً أي كفه(فاتزع) هو أي كف<sup>(١)</sup>.

أما اصطلاحاً فالقاعدة الضريبية الموزعة هي القاعدة التي لا يتضمنها نص ضريبي واحد فتوزع شقاها من فرض وحكم بين نصين ضريبيين او غير

(١) الرازي ، مصدر سبق ذكره ، ص ٧١٩ .

ضريبيين ، وبذا يكون اصطلاح توزيع القاعدة الضريبية مرادف لغة واصطلاحاً لتجزئة القاعدة الضريبية.<sup>(١)</sup>

ونرى أن الصواب قد جانب البعض<sup>(٢)</sup> من الفقه حين استنتج ، دونما دليل، ان الفقه الجنائي المصري يميز بين القواعد الجنائية الموزعة والقواعد الجنائية المجزأة على وفق معيار استقلال التشريع الجنائي بتحديد شقي القاعدة الجنائية فاذا كان شقا القاعدة الجنائية متضمنين في نصين في قانون جنائي او اكثر كانت القاعدة موزعة ، أما إذا كان احدهما فقط في نص جنائي والاخر في نص غير جنائي سواء كان قانوناً أم تعليمات كانت القاعدة مجزأة ، كما أن الصواب جانبه ايضاً حين ذهب الى ان الضابط الصحيح في التمييز بين القاعدة المجزأة والقاعدة الموزعة هو مصدر القاعدة الجنائية فاذا كان المصدر تشريعياً جنائياً (شرط ان يكون احد النصين على الأقل جنائياً) كنا أمام قاعدة موزعة ، أما إذا كان مصدر القاعدة مختلطاً تشريعياً ولائحياً (شرط أن يكون عنصر الجزاء محدداً في النص التشريعي الجنائي وعنصر التكليف محدداً في النص اللائحي) كنا بصدد قاعدة مجزأة.

#### فلنا على هذا الرأي عدة ملاحظات هي :-

- ١- إن آراء الفقه المصري الذين استنتج صاحب هذا الرأي ذلك من آرائهم يعلنون صراحة كالدكتور عبد الفتاح الصيفي والدكتور عصام عفيفي ان القاعدة الجنائية المجزأة هي التي يتوزع شقاها بين نصين تشريعيين مترامين ويستخدمون عبارة القاعدة الجنائية الموزعة كمرادف أو بديل لعبارة القاعدة الجنائية المجزأة.<sup>(٣)</sup>
- ٢- لم يكن من مبرر للتفرقة او التمييز بين القاعدة الموزعة والقاعدة المجزأة فالتوزيع والتجزئة عبارتان مترادفتان، فكلاهما يصب في معنى عدم وجود نص واحد(نص مستوعب) يضم كلا عنصري القاعدة القانونية بل يوجد نصان يضم كل واحد منهما احد عنصري القاعدة القانونية.

(٢) يستخدم الفقه الجنائي صاحب السبق في البحث فكرة التجزئة عبارتي القاعدة الموزعة والقاعدة المجزأة كمرادفين، ومنهم د. عصام عفيفي ، مصدر سبق ذكره ، ص ١٠٤ ؛ د. عبد الفتاح الصيفي، مصدر سبق ذكره ، ص ٣٩.

(٣) د. محمود طه جلال : أصول التجريم والعقاب في السياسة الجنائية المعاصرة، ط١، شركة ناسا للطباعة، م ٢٠٠٥، ص ١٩١.

(١) ينظر في هذه الآراء د. عصام عفيفي ، مصدر سبق ذكره ، ص ١٠٤ ؛ د. عبد الفتاح الصيفي، مصدر سبق ذكره ، ص ٣٩.

٣- لا نعرف سبب اشتراط كون احد النصين جنائياً فالمفروض ان القاعدة الجنائية تعرف بمضمونها لا بموقعها في احد القوانين الجنائية وذلك اعتماداً على المعيار الموضوعي.

٤- لو سحبنا هذا المعيار على القاعدة الضريبية لوجدناه غير منطبق ايضاً فالقاعدة الضريبية تكون مجزأة او موزعة اذا ما كان شقها متضمنين في نصين قانونين ضريبيين او غير ضريبيين ، فلا يشترط في تجزئة او توزيع القاعدة الضريبية الا التزام والمتطلب بسبب كون القاعدة الضريبية كما القاعدة الجنائية محكومة بمبدأ عدم الرجعية ، بل أن المبدأ الأخير أظهر وأوضح في القاعدة الضريبية كما سبق التفصيل في الفصل الاول من هذه الدراسة.

#### ثانياً:- تقسيم القاعدة الضريبية (القاعدة الضريبية المقسمة):-

التقسيم لغة من (القسم) بالفتح وهو مصدر (قسم) الشيء (فانقسم) وبابه ضرب الموضع (مقسم) مثل مجلس و(القسم) الحظ والنصيب من الخبر مثل طحن طحناً والطحن بالكسر الدقيق . و(القسم) أيضاً موضع القسم و(قاسمه) حلف له<sup>(١)</sup> و(قاسمه) المال و(تقاسماه) و(اقتسامه) بينهم والاسم (القسمة) وهي مؤنثة ، وإنما قال الله تعالى:- (فارزقوهم منه) بعد قوله (واذا حضر القسمة) (سورة النساء ، الآية ٨ ) لأنها في معنى الميراث والمال فذكر على ذلك و(استقسم) طلب القسم بالازلام.

اما في الاصطلاح فالقاعدة الضريبية، المقسمة هي التي تشتت شقها من فرض وحكم في اكثر من نص قانوني واحد سواء كانا ضريبيين أم لم يكونا كذلك.

وعليه فتقسيم القاعدة الضريبية يعطي ذات المعنى الذي يعطيه مصطلح تجزئة القاعدة الضريبية لغة واصطلاحاً.

#### ثالثاً:- الإحالة الضريبية (الإحالة في القانون الضريبي):-

الإحالة لغة من (التحول) اي الاحتيال من الحيلة، و(احال) الرجل أتى بالمحال وتكلم به، واحال عليه الحول أي حال واحالت الدار و(أحولت) أتى عليها حول وكذا للطعام وغيره فهو محيل. و(المحالة) بالفتح الحيلة، وقولهم لا محالة أي لا بد وهو (أحول) منه أي اكثر منه حيله وما أحوله<sup>(٢)</sup>.

وفي الاصطلاح فان الاحالة بين النصوص الضريبية اسلوب من اساليب الصياغة القانونية السليمة غايتها الابتعاد عن التكرار وهدفها التجريد وعدم الدخول في التفاصيل.

(١) الرازي ، مصدر سبق ذكره ، ص٥٣٥.

(٢) الرازي ، مصدر سبق ذكره ، ص١٦٣.



وهي بهذا المعنى تشكل وسيلة من وسائل تجزئة القاعدة الضريبية ولكنها لا تردفها في المعنى لا اللغوي ولا الاصطلاحي فالتجزئة تعني دائماً توزيع أو تقسيم شقي القاعدة الضريبية بين أكثر من نص، أما الإحالة فتعني التكامل بين النصوص القانونية . ففي حين يشترط أن تتم الإحالة بين نص يحتوي عنصر الفرض في القاعدة الضريبية وآخر يحتوي عنصر الحكم فيها وان كان ذلك هو الوضع الطبيعي الغالب لها ، إلا انه قد يحدث أن تتم الإحالة في تكملة جزء من احد العنصرين وخاصة عنصر الفرض ، فقد يحدث ان يحيل نص معين في اكمال عنصر الفرض ذاته الى نص اخر دون ان يكون في كلا النصين عنصر الحكم وانما عنصر الحكم في نص ثالث، ومثالها الفقرة (٢٦) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي تنص على انه (( الهبة للمؤسسات الرسمية والجهات والجمعيات الخيرية والتعاونية والثقافية والعلمية )) فقد حددت الهبة بانها لمؤسسات علمية معينة ، عليه فان في تحديد الهبة ذاتها هناك احالة الى احكام القانون المدني وفي تحديد طبيعة هذه المؤسسات احالة الى احكام القانون الاداري.

ومن هنا فإذا كانت كل تجزئة إحالة فليس كل إحالة تجزئة ومن هنا فان فكرة الاحالة اوسع بكثير من فكرة التجزئة.

## المطلب الثاني

### تمييز تجزئة القاعدة الضريبية مما يختلط بها من اصطلاحات

بعد أن تعرفنا على معنى تجزئة القاعدة الضريبية لا بد لنا هنا ان نميزها مما يختلط بها من المفاهيم وذلك في الفروع الثلاثة الآتية حيث سنميزها من الفراغ التشريعي الضريبي ومن تفسير القانون الضريبي ومن القاعدة الضريبية على بياض :-

## الفرع الأول

### التجزئة والفراغ التشريعي الضريبي

بدايةً نتعرف على المعنى اللغوي للفراغ لننتقل إلى المعنى الاصطلاحي وذلك في نقطتين :-  
أولاً:- الفراغ لغة:-

الفراغ:- الجلاء ، فرغ يفرغ ويفرغ فراغاً وفروغاً وفرغاً وفرغ وفي التنزيل: واصبح فؤاد أم موسى فارغاً، أي خالياً من الصبر ، وقرئ فرغاً أي

مفرغاً، وفرغ المكان أخلاه ، وقد قرئ حتى اذا فرغ في قلوبهم من الفرغ ، وتفرغ الظروف إخلاؤها، وفرغت من الشغل افرغ فروغاً وفراغاً وتفرغت لكذا واستفرغت مجهودي في كذا أي بذلته، يقال استفرغ فلان مجهوده اذا لم يبق من جهده<sup>(١)</sup> وطاقته شيئاً وفرغ الرجل: مات مثل قضى، على المثل، لان جسمه خلا من روحه ، اذاً فالمعنى اللغوي هو خلو الشيء من أي شيء.

### ثانياً:- الفراغ التشريعي الضريبي اصطلاحاً:-

أما في الاصطلاح فان الفراغ عيب من عيوب الصياغة التشريعية يرادف النقص ويعني إغفال لفظ في النص التشريعي لا يستقيم بدونه الحكم.<sup>(٢)</sup> ويعرف ايضاً بأنه عدم تضمن النص التشريعي لكل ما قصده الشارع او عدم قدرة النص التشريعي عن التعبير الكامل عما توخاه المشرع من ايراده بحيث لا يستطيع مطبق النص ان يصل الى اعمال النص الا بتجاوز قصد المشرع ، على انه اذا كان الفراغ التشريعي عيباً بسيطاً في بعض فروع القانون كالقانون المدني حيث يستطيع القاضي بل من واجبه ان يكمل النص من المصادر الاخرى للقانون، الا ان المسألة ليست بهذه البساطة في نطاق القانون الضريبي فأى فراغ او نقص او اغفال للفظ معين لا بد من وجوده ليكتمل الحكم الذي قصده الشارع يجعل مبدأ القانونية عرضة للتجاوز او الاغفال ذلك ان القاضي وكذا السلطة المالية ملزمة بالرجوع الى القانون وحده في الامور الضريبية ومثاله فرض المشرع ضريبة دون أن يحدد سعرها او نطاق سريانها من حيث الأشخاص.<sup>(٣)</sup> وعليه فالفراغ التشريعي في مجال القانون الضريبي يختلط بتجزئة القاعدة الضريبية من ناحية انه يعني وجود احد عنصري القاعدة الضريبية(الفرض أو الحكم او جزء منهما) في نص قانوني معين وعدم وجود العنصر الاخر او جزء منه.

ويفرق البعض بين الفراغ التشريعي الوهمي إذ يرون انه ناتج عن اختلاف الفلسفة او الايدلوجية بين تاريخ اصدار القانون وتاريخ لاحق اصبحت معه القاعدة الضريبية لا تلائم ظروف واحوال المجتمع نتيجة للتطور الذي اصابها بالتسارع الكبير في الجوانب العلمية ، ومثالها بقاء الاسعار الضريبية على الرغم من استمرار حالة التطور ، وبين الفراغ التشريعي الحقيقي الذي يكون

(١) العلامة ابن منظور، لسان العرب، ج١، دار الحديث، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٢٢٠-٢٢١.

(٢) د. عبد القادر الشبخلي: فن الصياغة القانونية ، ط١، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان، ١٩٩٥، ص٤١.

(٣) إبراهيم الزبيدي، مصدر سبق ذكره ، ص ٧٣-٧٦.

فيه النقص صفة ملازمة للنص منذ صدوره بحيث لا يمكن الوصول الى الحكم الصحيح له الا بتجاوز قصد الشارع ويذكر مثالا عليها نص الفقرة (٤) من المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي اوجبت على المكلف الذي طلب التسوية الصلحية أن يقوم بتسديد المبلغ خلال مدة اقصاها عشرة ايام من تاريخ حصول الموافقة عليها ولكنها لم تبين الحل فيما لو امتنع المكلف عن الدفع في ظل وجود الفقرة (٢) منها التي لا تجيز للمكلف العدول عن التسوية.<sup>(١)</sup>

### ومما ذكر آنفاً يمكننا أن نستشف جوانب الاختلاف بين التجزئة والفراغ التشريعي كما يأتي:-

- ١- إن التجزئة أسلوب من أساليب الصياغة القانونية السليمة يلجأ اليها المشرع لتلافي التكرار وللبقاء في خانة العمومية والتجريد، في حين يوصف النص الضريبي بالمعيّب من حيث الصياغة التشريعية اذا ما كان فيه فراغ تشريعي ، ذلك أن التجزئة تعني كما سبق التفصيل وجود قاعدة ضريبية مكتملة ولكنها موزعة بين اكثر من نص في حين ان القاعدة الضريبية يكتنفها النقص وتحتاج الى تعديل قانوني سريع يكمل ذلك النقص في حالة الفراغ التشريعي.
- ٢- ان التجزئة أسلوب مقصود من قبل المشرع لحظة اصدار القانون في حين ان الفراغ التشريعي عيب غير مقصود فلو تنبه اليه المشرع لعالجه قبل الاصدار ولكنه غفل عنه وفاته ان يكمل النقص فيه فصدر القانون يحوي نصاً قانونياً غير كامل أو غير تام يتطلب معالجة بتعديل لاحق.
- ٣- الاحالة ترافق التجزئة على العكس من الفراغ الذي يخلو من الاحالة.
- ٤- يفسح الفراغ التشريعي الضريبي المجال واسعاً للتهرب الضريبي عن طريق استغلال نقاط الضعف في النص الضريبي فيما تضمن أو على الأقل تقلل التجزئة فرص التهرب الضريبي .

(١) إبراهيم الزبيدي، مصدر سبق ذكره ، ص ٩٤ - ٩٥.

## الفرع الثاني

### التجزئة والتفسير

للتعرف على أوجه الشبه بين التجزئة والتفسير وأوجه الاختلاف بينهما سنقسم هذا الفرع على نقطتين نتحدث في الأولى عن التفسير لغة وفي الثانية عن التفسير اصطلاحاً :-

#### أولاً:- التفسير لغة

الفسر البيان فسر الشيء يفسره بالكسر ونفسره ، بالضم فسراً وفسره أبانه والتفسير مثله ، ابن الاعرابي: التفسير والتأويل والمعنى واحد وقوله عز وجل: واحسن تفسيراً، الفسر كشف المعطى والتفسير كشف المراد عن اللفظ والمشكل والتأويل رد احد المجتدين الى ما يطابق الظاهر ، واستفسره كذا أي سألته ان يفسره لي والفسر نظر الطبيب الى الماء لتفسيره ، قال الجوهري واظنه مولداً.<sup>(١)</sup>

#### ثانياً:- التفسير اصطلاحاً:-

من اجل تحديد نطاق سريان القاعدة القانونية من حيث الزمان والمكان والاشخاص وكخطوة على طريق تطبيقها على فروض الواقع يجب ان يتم تفسيرها ولكن ماذا نقصد بالتفسير؟

طرحت عدة تعريفات فقهية للتفسير منها (توضيح ما ابهم من الفاظ التشريع وتكملة ما اقتضبت من نصوصه وتخريج ما نقص من احكامه والتوفيق بين اجزائه المتناقضة).<sup>(٢)</sup>

ويعرف أيضاً بأنه (إيضاح ما غمض من الفاظ التشريع والتوفيق بين نصوصه المتعارضة وتكملة ما نقص من أحكامه).<sup>(٣)</sup>

ويعرفه البعض<sup>(٤)</sup> بأنه (بيان المراد من النصوص التشريعية) ، ومن هذه

التعاريف نستطيع أن نشق خصائص التفسير بالاتي:

١- انه يشمل النصوص الغامضة والواضحة.

(١) العلامة ابن منظور، مصدر سبق ذكره ، ص ١١١-١١٢ .

(١) د.عبد الرزاق السنهوري و د. احمد حسن ، أصول القانون ، م ١٩٤٦ ، ص ٦٣ .

(٢) د. محمد علي عرفه : المدخل للعلوم القانونية ، ط ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٥١ ، ص ١٨٣ .

(٣) د. عبد المنعم البدر اوي : المدخل للعلوم القانونية ، مطبعة بلاد الرشيد ، القاهرة ، ١٩٦٢ ، ص ٢٠٩ .

٢- لا تتوقف مهمته على النصوص الكاملة بل يمتد ليشمل سد النقص في النصوص الناقصة.

٣- انه يتضمن التوفيق بين النصوص المتعارضة او الاجزاء المتعارضة في النص الواحد.

٤- انه يتلو عملية فهم الواقعة المطلوب تطبيق القانون عليها او يسبقها على رأي البعض<sup>(١)</sup>.

وعليه يمكننا أن نضع تعريفاً جامعاً مانعاً مختصراً للتفسير لنقول انه ( فهم النصوص القانونية) حيث يشمل هذا التعريف كل ما يمكن ان يؤدي الى الوصول إلى المعنى والفهم الصحيح للقانون سواء كان بتكملة النقص أم توضيح الإبهام أم التوفيق بين المتناقضات .

وقد اختلف الفقه في نطاق التفسير بين من<sup>(٢)</sup> يضيقه بحيث لا يشمل الا النصوص القانونية المكتوبة على اساس انه يجب ان يكون هناك نص حتى يمكن توضيح ما غمض منه وتكملة ما غاب عن بال المشرع في هذا النص . فلا يمكن أن تتم عملية التوضيح او التفسير ما لم يكن هناك نص . وبين من<sup>(٣)</sup> يوسعه ليشمل كل مصادر القانون الرسمية منها وغير الرسمية ذلك أن النقص والغموض والإبهام والتناقض يمكن ان يتخلل أي منها . على أن البعض من الفقه<sup>(٤)</sup> يذهب مذهباً وسطاً فيوسع التفسير إلى مدى معين بحيث لا يقتصر على النصوص القانونية التشريعية وانما يتجاوزها الى نصوص التشريعات الفرعية ولكن من دون أن يصل إلى المصادر غير المكتوبة من عرف وقواعد عدالة وغيرها.

وعموماً فالتفسير في مجال القانون الضريبي المحكوم بمبدأ القانونية يعني فهم النصوص التي تحتوي القواعد الضريبية بإيضاح ما غمض من عبارتها وتكملة النقص فيها ورفع التناقض بين احكامها سواء عن طريق السلطة التي

(٤) د. هدى سالم الاطرجحي : التكييف في قانون العقوبات دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون بجامعة الموصل، ٢٠٠٠، ص٩.

(١) ينظر على سبيل المثال د. صلاح الدين عبد الوهاب : الأصول العامة لنظرية القانون، مكتبة عمان، ١٩٨٤، ص٢٩٨.

(٢) ينظر على سبيل المثال د. احمد سلامة، دروس في مدخل الدراسة القانونية، م، ١٩٦٥، ص١٠١؛ شمس الدين الوكيل ، المدخل لدراسة القانون ، م، ١٩٦٥، ص٢٥٤.

(٣) د.عبد المنعم فرج الصورة : مبادئ القانون، القسم الاول، دار النهضة العربية، م، ١٩٨٥ ، ص٢٤١

اصدرت القانون (التفسير التشريعي) أم عن الطريق السلطة المالية التي تتولى تنفيذه (التفسير الاداري) أم بواسطة السلطة التي تتولى فض المنازعات التي تنشأ عن تطبيقه (التفسير القضائي).<sup>(١)</sup>

ومن هنا يمكننا ان نلاحظ وبسهولة مواطن الاختلاف بين تجزئة القاعدة الضريبية وتفسير النصوص التي تتضمنها **بالنقاط الآتية:**

١- من حيث نطاق كل منهما:- ان التجزئة لا تكون للنصوص بقدر ما تكون للقاعدة ذاتها عن طريق توزيع شقيها بين اكثر من نص ، في حين أن التفسير لا يكون الا للنصوص او لما يقابل النصوص في المصادر الاخرى للقانون ولا علاقة له بالقاعدة الضريبية .

٢- من حيث السلطة:- إذا كان من الممكن ان يكون التفسير تشريعاً أو إدارياً أو قضائياً ، فان التجزئة لا يمكن في ظل مبدأ القانونية الا ان تكون تشريعية، فالمشرع وحده القادر على توزيع او تقسيم شقي القاعدة الضريبية بين اكثر من نص .

٣- من حيث المدلول:- التفسير يكون بإيضاح المبهم وتكملة الناقص في النصوص ، في حين لا تكون التجزئة الا بتقسيم شقي القاعدة الضريبية بين اكثر من نص ولا علاقة لها بالإيضاح او سد النقص او رفع التناقض .

٤- من حيث الغاية : غاية التجزئة هي عدم التكرار وغاية التفسير هي الفهم الصحيح للقانون .

### الفرع الثالث

#### التجزئة والقاعدة على بياض

تعني القاعدة القانونية على بياض ان يحدد المشرع احد شقي القاعدة القانونية سواء الفرض أم الحكم في نص قانوني معين ويترك تحديد الشق الثاني للسلطة التشريعية لتتولى اصدار قانون لاحق يتضمنه، او للسلطة التنفيذية لتقوم بإصدار انظمة او تعليمات لاحقة تحدد فيها ذلك الشق.<sup>(٢)</sup>

وينطبق على القاعدة الضريبية ما ينطبق على قريناتها من القواعد القانونية الاخرى بحيث تكون القاعدة الضريبية على بياض هي التي يحدد فيها النص القانوني التشريعي احد عنصري القاعدة كعنصر الفرض الذي يحتوي

(٤) قدري نقولا عطية : ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها ، م ، ١٩٦٠ ، ص ٢٠٥ .

(١) برزت فكرة القاعدة على بياض لأول مرة على يد الفقه الجنائي ونحاول هنا ان نسحبها على القاعدة الضريبية للمزيد من التفصيل، ينظر د. عصام عفيفي ، مصدر سبق ذكره ، ص ١٠٦-١١٢ .

حالات فرض الضريبة او الاعفاء منها او جبايتها او تعديلها ، ويحيل إلى قانون آخر يصدر بعد نفاذ القانون المحيل ليحدد العنصر الاخر كعنصر الحكم الذي يتضمن فرض الضريبة او الاعفاء منها او جبايتها او تعديلها. ويظهر ذلك جلياً في حالات التفويض التشريعي الذي تمنحه السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية ومثالها تفويض مجلس الوزراء في شمول موظفي القنصليات الأجنبية من غير العراقيين بالإعفاء من ضريبة الدخل على رواتبهم ومخصصاتهم التي تدفعها تلك القنصليات.<sup>(١)</sup>

والجدير بالذكر ان تسميتها بالقاعدة على بياض جاءت قياساً على الصك على بياض الذي يترك فيه الساحب قيمة الصك مفتوحة لرغبة المستفيد ليضع بدوره ما يشاء من قيمة ثم يطلب تلك القيمة من المسحوب عليه. وبالنظر لكوننا سنفرد فصلاً مستقلاً للقاعدة الضريبية على بياض سنكتفي هنا بهذا القدر وننتقل إلى بيان أوجه الشبه والاختلاف بينها وبين تجزئة القاعدة الضريبية:-

**أولاً:- أوجه الشبه:-** وهي :-

- ١- كلاهما يتعلق بالقاعدة لا بالنص.
- ٢- كلاهما يتضمن توزيعاً لشقي القاعدة الضريبية بين اكثر من موقع تشريعياً أدارياً.
- ٣- كلاهما يعد اسلوباً من اساليب الصياغة القانونية السليمة.

**ثانياً:- اوجه الاختلاف:-** وهي :-

- ١- تتطلب التجزئة ان يتوزع شقا القاعدة بين نصين قانونيين ، في حين يمكن في القاعدة الضريبية على بياض ان يكون احد الشقين في نص قانوني والآخر في نص لائحي.
- ٢- تتطلب التجزئة ان يكون هناك تزامن بين النصين اللذين يحتويان شقي القاعدة ، في حين إن القاعدة على بياض تتطلب ان ينتفي هذا التزامن بحيث يكون احد الشقين في نص قانوني ساري المفعول والثاني في نص قانوني او لائحي سيصدر بعد نفاذ النص الاول.
- ٣- تعد القاعدة الضريبية على بياض تجزئة من نوع خاص للقاعدة الضريبية ويترتب على هذه الخصوصية اختلاف احكام التجزئة عن احكام القاعدة الضريبية على بياض هو ما يتعزز بكون القاعدة الضريبية محكومة بمبدأ القانونية ، وبما أننا سنناقش أحكام التجزئة والقاعدة الضريبية على بياض فيما تبقى من هذا

(١) ينظر ف (٤) من م (٧) قانون ضريبة الدخل النافذ.

الفصل والفصل اللاحق فسنؤجل الكلام حتى ذلك الحين حيث سيكون الموضوع المخصص لها.

## المبحث الثاني

### إمكانية تجزئة القاعدة الضريبية

تعرفنا في المبحث السابق على مدلول التجزئة من مفهوم وتمييز مما يختلط بها من اصطلاحات وحان الوقت لتتعرف على مدى توافق فكرة او اسلوب التجزئة مع القاعدة الضريبية، فلا بد لنا من مناقشة ذلك من جميع الجوانب فاذا كانت التجزئة أسلوباً من أساليب الصياغة القانونية السليمة فان هذا الاسلوب قد يتفق وقد لا يتفق مع نتائج مبدأ القانونية وهو ما سنحاول معرفته من المطلب الاول من هذا المبحث فيما نخصص الثاني منه للحديث عن اشكال تجزئة القاعدة الضريبية من صريحة وضمنية :-

#### المطلب الأول

##### تطابق نتائج مبدأ القانونية مع التجزئة

لو عدنا الى النتائج التي تترتب على مبدأ القانونية من سمو دستوري وتعزيز مبدأ سيادة القانون وحصر الاختصاص في شؤون الضرائب بالسلطة التشريعية والتفسير الخاص بالقاعدة الضريبية والتدرج وعدم الرجعية وناقشنا أثر التجزئة في كل واحدة منها لأمكننا ان نصل في النهاية الى تقرير مدى ملاءمة فكرة التجزئة للقاعدة الضريبية ووفقاً لذلك نقسم هذا المطلب على ستة أفرع يخص كل واحد منها لإحدى النتائج :-

#### الفرع الأول

##### التجزئة وسمو مبدأ القانونية

لو تفحصنا أسلوب التجزئة للقاعدة الضريبية لوجدنا انه لا يؤثر في سمو الدستوري الموضوعي لمبدأ قانونية الضريبة حيث انه لن يخرج مبدأ القانونية من حضرة الحقوق الدستورية المالية للأفراد ، ولن يكون له أي تجاوز على حريات الافراد وعلى اختصاص السلطة التشريعية الحصري بسن القوانين ، فكل ما في الامر هو توزيع لشقي القاعدة الضريبية بين اكثر من نص قانوني وليس فيه أي عدوان من السلطات المؤسسة على الاحكام التي وضعتها السلطة



التأسيسية من تجسيد لتطلعات الشعب على الاصعدة كافة ، السياسية والاقتصادية والاجتماعية في الدولة.<sup>(١)</sup>

وفي الوقت ذاته يمكننا ان نلاحظ بوضوح عدم وجود اية مخالفة او انتقاص من سمو الدستوري الشكلي لمبدأ قانونية الضريبة، فلن يكون من شأن التجزئة ان تؤدي الى تعديل احكام الدستور بذات الآلية التي تعدل بها القوانين العادية سواء كان ذلك بصورة صريحة بان تخول او تفوض السلطة التشريعية السلطة التنفيذية اختصاص الفرض او التعديل او الجباية او الاعفاء ، أو يكون ذلك بشكل ضمني بان يحيل النص التشريعي بصورة ضمنية الى التعليمات الصادرة عن السلطة التنفيذية لاستكمال احد شقي القاعدة الضريبية ففي كلتا الحالتين سيكون هناك تجاوز على سمو الشكلي لمبدأ القانونية ، بل على العكس فان التجزئة تسير في ذات الخط الذي رسمه الدستور عندما وضع مبدأ قانونية الضريبة بحيث تكون السلطة التشريعية هي الوحيدة المختصة بفرض الضريبة او الاعفاء منها او جبايتها او تعديل احكامها.

فالإحالة في التجزئة سواء كانت صريحة أم ضمنية ستكون من نص قانوني تضعه السلطة التشريعية الى آخر كانت قد وضعت السلطة ذاتها قبل اصدار القانون المحيل لحظة إصداره ، مما يجعل التجزئة تطبيقاً سليماً والتزاماً من المشرع الضريبي بالسمو الدستوري الشكلي لمبدأ قانونية الضريبة الذي يتطلب من السلطات المؤسسة كافة بما فيها السلطة التشريعية الامتناع عن تجاوز الاحكام التي اوردها السلطة التأسيسية في تضاعيف الوثيقة الدستورية ويخصنا منها هنا مبدأ قانونية الضريبة ذلك ان اية مخالفة له تعد تعديلاً ضمناً لحكمه.<sup>(٢)</sup>

إن تجزئة القاعدة الضريبية لن تخل بالسمو الدستوري لمبدأ قانونية الضريبة من الناحيتين الشكلية والموضوعية بل ستحافظ عليه وتعززه وتقومه وتعد ممارسة فعالة للالتزام به من جميع الواجه ، ما يدفعنا هنا الى الدعوة الى الاكثار من استخدام اسلوب التجزئة في صياغة القواعد الضريبية.

(١) ينظر في تفصيل السمو الموضوعي د. محمد الخذوب ، القانون الدستوري والنظام السياسي في البيان ، ط٤ ،

منشورات الحلبي المقدونية، بيروت، ٢٠٠٢، ص ص٧٩-٨١.

(١) ينظر في السمو الشكلي الدستوري وعدم القابلية للتعديل بطريقة القانون العادي د. سعد عبد الجبار العلوش :

دراسات في العرف الدستوري ، شركة الانعام للطباعة الفنية المحدود ، بغداد ، ١٩٩٩ ، ص ص٩٧-٩٨.

## الفرع الثاني

### التجربة وتعريف مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية

أولى الباحثون في مجال القانون العام عموماً والقانونيين الدستوري والإداري خصوصاً اهتماماً منقطع النظير بدولة القانون ومبدأ خضوع الدولة للقانون، بل مبدأ سيادة القانون وتفننوا في وضع تعريف له والكشف عن مدلوله الواسع والضيق واهتموا بنشأته وتطوره لينتهوا الى سبل المحافظة عليه وتعزيزه ونبذ كل ما من شأنه المساس به بأية طريقة من الطرق.<sup>(١)</sup>

ونحن كباحثين في القانون الضريبي ليس لنا الا ان نلتحق بركب جيش المجاهدين الذائدين عن حمى مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية بمناقشة كل اساليب الصياغة القانونية للقواعد الضريبية وتفحصها والكشف عما قد تتضمنه من تجاوز على هذا المبدأ ، ومن هذه الاساليب اسلوب تجزئة القاعدة الضريبية الذي لو حللناه وقارنا نتائجه مع متطلبات مبدأ سيادة القانون لوجدنا **ما يأتي:-**

**أولاً:-** انه تطبيق من تطبيقات خضوع الحكام والمحكومين في الدولة للقانون فلن تؤدي التجزئة الى اخلال الافراد ولا السلطات بأحكام القانون بالمفهوم الواسع لكلمة القانون ، حيث إن فيه ممارسة السلطة التشريعية لاختصاصها الحصري في فرض او تعديل او جباية أو الإعفاء من الضريبة من دون اشتراك من قبل غيرها من السلطات ، ناهيك عن تكريسه لالتزام الافراد بهذا القانون.

**ثانياً:-** انه يحافظ على الوضوح الذي تمتاز به القاعدة التشريعية قياساً بغيرها من القواعد القانونية الناجمة عن المصادر الاخرى كالقواعد العرفية والمبادئ العامة للقانون وبالتالي يكرس قاعدة اليقين في القاعدة الضريبية ، فبالجزئية تبقى القاعدة الضريبية في نطاق التشريع العادي وهو ما يتطلب نشرها في الجريدة الرسمية وجعلها في متناول جميع الافراد وخاصة المكلفين بالضريبة بما يسمح لهم بسهولة فهمها والالتزام بأحكامها ويقوض فرص الاختلاف حول تفسيرها.

ولا يقدر من ذلك ان تتوزع القاعدة الضريبية بين اكثر من نص في قانون واحد او في قانونين ، ذلك أن الإحالة في اغلب الأحيان تجعل القاعدة أكثر وضوحاً مما لو كانت بدون إحالة فلو كان نص الفقرة (١) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل النافذ وضحت المقصود بالأعمال التجارية مع وجود توضيح اخر لها في قانون التجارة لكان هناك تضارب واختلاف في التفسيرات

(١) عمر محمد إبراهيم رائد : سلطة الدولة في تنظيم الحقوق، ط٢، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١، ص

للنص الواحد مما يسبب مشاكل في التطبيق قد تتسبب قاعدة اليقين من جذورها هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فان الإحالة أمر لا بد منه في بعض الاحيان فقد يكون من المستحيل ان يحوي النص القانوني شقي القاعدة الضريبية كليهما والقول بغير ذلك يخالف المنطق القانوني السليم فهناك مثال في الفقرة (٦) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي احالت الى جميع القوانين النافذة حين نصت على انه (( كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق ... )) فهذا النص عندما احال الى كل القوانين النافذة لا يمكن الاستغناء عنه او الاستغناء عن الاحالة الواردة فيه باي شكل من الأشكال ، ذلك أن المشرع أراد فيه أن يجعل ضريبة الدخل في العراق هي الضريبة العامة على الدخل في القطر ولم يكن له من سبيل سوى الاحالة واستخدام اسلوب التجزئة.

**ثالثاً:-** انه يعزز ممارسة السلطة التشريعية لاختصاصها الحصري بفرض الضرائب وتعديلها والاعفاء منها وجبايتها لتفسيح المجال للسلطة التنفيذية ممثلة بالسلطة المالية لتنفيذ ما اصدرته من تشريعات في مواجهة المكلفين بالضريبة وهو لا يعدو ان يكون التزاماً بمبدأ سيادة القانون في الشؤون الضرائبية.

وهنا توضع اللبنة الثانية في صرح الصياغة التشريعية الضريبية التي تعتمد اسلوب التجزئة للقاعدة الضريبية كونها تؤكد وتعزز النتيجة الثانية من نتائج مبدأ القانونية الا وهي تعزيز مبدأ السيادة للقانون في شؤون الضرائب.

### الفرع الثالث

#### التجزئة والاختصاص التشريعي الحصري في الضرائب

لا نروم هنا ان نكرر تفاصيل ما انتهينا اليه سابقاً من تبني المدلولين الموضوعي والشكلي معاً في معنى مبدأ قانونية الضريبة بان نتطلب في قانون فرض الضريبة او تعديلها او جبايتها او الاعفاء منها ان يكون صادراً عن السلطة التشريعية وان تكون هذه السلطة منتخبة عن الشعب، بقدر ما نود هنا ان نبين مدى تأثير تجزئة القاعدة الضريبية على هذه النتيجة لمبدأ القانونية ، ولنرى أنها لا تؤثر البتة فيه وخاصة أن هذه النتيجة ترتبط بالسلطة المختصة بإصدار القاعدة الضريبية المرتبطة بعناصر مبدأ القانونية وهو ما لم تجر عليه التجزئة أي تغيير، فلا تسمح شروط التجزئة او التوزيع للقاعدة الضريبية بان تتغير السلطة المختصة بإصدار النص او النصوص القانونية التي تحوي شقي القاعدة الضريبية ذلك ان من أول شروط التجزئة التي ادرجناها عند الحديث عن تعريفها اصطلاحاً هو كون شقي القاعدة الضريبية موزعين بين اكثر من نص قانوني وبما ان النص القانوني يتمثل في التشريع العادي وبما ان التشريع العادي هو من اختصاص

السلطة التشريعية وبما ان القاعدة الضريبية سواء كانت موزعة أم مستوعبة (بفتح العين) تبقى محكومة بمبدأ القانونية الذي يتطلب صدورها عن سلطة تشريعية وان تكون هذه السلطة منتخبة فشرط كون كلا النصين قانونياً بالمعنى الضيق لكلمة القانون ينفي اية صلاحية للسلطة التنفيذية او حتى القضائية بان تصدر من التعليمات او القرارات او الاحكام ما تكمل به القاعدة الضريبية التي يوجد جزء منها او احد شقيها في نص قانوني.

وقد يقول قائل إن المشرع الدستوري العراقي مثلاً عندما نص في البند اولاً من المادة (٢٨) من دستور ٢٠٠٥ النافذ على مبدأ القانونية لم يتطلب بل لم يشر مطلقاً إلى ضرورة أن تكون السلطة التشريعية التي تفرض الضريبة او تعفى منها منتخبة عن الشعب ، فلماذا الإصرار على أن يكون القانون الضريبي صادراً عن سلطة منتخبة ؟ وفي معرض الرد على مثل هذا التساؤل نقول ان ذلك لا يخص اسلوب التجزئة بقدر ما هو عام ويشمل كل القواعد الضريبية المجزأة وغير المجزأة مما يجعله يشكك بالمدلول الموضوعي لمبدأ القانونية ذاته هذا من ناحية ، ومن ناحية اخرى فان نص البند (اولاً) من المادة (٤٧) من الدستور ينفي ذلك حيث يتطلب في مجلس النواب الذي يمثل السلطة التشريعية اليوم ان يكون منتخباً عن الشعب بطريق الاقتراع السري العام المباشر، فالمشرع الدستوري العراقي عندما حصر الاختصاص بالسلطة التشريعية في البند (اولاً) من المادة (٢٨) كان يقصد بها مجلس النواب المنتخب عن الشعب بدلالة البند (اولاً) من المادة (٤٧) المذكورة.<sup>(١)</sup>

وها نحن وللمرة الثالثة نرى ان التجزئة تعزز مبدأ القانونية ولا تشكل تجاوزاً عليه فهي تكرر نتائجها الواحدة تلو الأخرى.

## الفرع الرابع

### التجزئة وتفسير القانون الضريبي

لا حظنا كيف احتدم الخلاف بين الفقه حول آلية تفسير النصوص الضريبية بين مضيق وموسع وامتادي في الخصوصية وكيف اننا رفضنا هذه الآراء ورجحنا تفسير النصوص الضريبية حسب نوع الصياغة القانونية التي يعتمدها المشرع الضريبي ، فإذا كانت الصياغة مرنة جاز بل وجب التفسير الواسع الذي يصل الى حد القياس لاستظهار نية المشرع ، أما إذا كانت الصياغة جامدة وجب اعتماد التفسير الضيق الذي يكفل المحافظة على مبدأ القانونية.

(١) ينظر البند اولاً من المادة (٤٧) من دستور ٢٠٠٥ العرقي النافذ.

إذا كانت هذه النتيجة معتمدة في ظل وجود نصوص ضريبية مستوعبة (بكسر العين) فهل يتغير الحال عندما نكون أمام نصوص ضريبية غير مستوعبة (بكسر العين)؟ وبعبارة أخرى هل ان وجود القاعدة الضريبية المجزأة ، يغير من آلية التفسير التي اعتمدها أنفاً ؟ أو هل أن التجزئة تقضي على مبدأ القانونية الضريبية من حيث تفسيره بما لا يتوافق وأحكامه؟

نجيب على ذلك بالقول إننا حاولنا فيما سبق التمييز بين التجزئة والتفسير ورأينا أن التجزئة تكون للقاعدة الضريبية في حين يكون التفسير للنص الضريبي وبالتالي لا تتافر بين الاثنين فالتفسير الذي يكون للنص او النصوص الضريبية لا يتأثر اطلاقاً بتجزئة القاعدة الضريبية بل ان التفسير يوصل الى الفهم الحقيقي للنص او النصوص المفسرة ، وبالتالي يوصل إلى الفهم الشامل للقاعدة الضريبية سواء كانت مستوعبة (فتح العين) في نص ضريبي واحد أم موزعة بين أكثر من نص فاختلف نطاق كل من التجزئة والتفسير يقيم الدليل على عدم تأثير احدهما في الآخر تأثيراً جوهرياً ، فسواء كان النص الضريبي يضم كلا شقي القاعدة الضريبية أم كان يحوي احد شقيها فيما يحوي نص آخر الشق الثاني منها فان المفسر لن يقف عند احد النصين بل يعتمد وسائل التفسير الاعتيادية بحيث تتكامل لديه النصوص القانونية لينتهي الى وجود القاعدة الضريبية على ان يلتزم اسلوب التفسير الواسع في حالة الصياغة المرنة والتفسير الضيق في حالة الصياغة الجامدة للنصوص المفسرة التي تضم عنصري القاعدة الضريبية احتراماً لمبدأ القانونية.

وبناءً عليه يتوافق اسلوب التجزئة مع النتيجة الرابعة من نتائج مبدأ القانونية وهي تفسير نصوص القانون الضريبي تفسيراً يعتمد على الصياغة القانونية التي يتبعها المشرع .

## الفرع الخامس

### التجزئة وتدرج القواعد الضريبية

ليس من شك في ان القاعدة الضريبية المحكومة بمبدأ القانونية هي التي تتعلق بالفرض والجباية والاعفاء والتعديل ، أما ماعدا ذلك من القواعد الضريبية فيخرج من نطاق مبدأ القانونية وبالتالي يمكن ان يكون فيها دور لمصادر أخرى غير التشريع العادي وهو ما يدفعنا إلى البحث في تدرج مصادر القاعدة الضريبية ومدى تأثير عملية التجزئة عليها .

فلو عدنا الى التجزئة وشروطها لوجدنا انها لا تناقض الترتيب الذي وضعناه لهرم التدرج القانوني لمصادر القاعدة الضريبية فبأشترط كون شقي

القاعدة الضريبية بين نصين قانونيين يشكل احتراماً وتطبيقاً لقاعدة التدرج ، ذلك أن هذا الاشتراط جاء تطبيقاً لمبدأ القانونية الذي يمنع فرض الضريبة او تعديلها او جبايتها او الاعفاء منها الا بقانون فلولاً وجود هذا الشرط لخالفت التجزئة قاعدة التدرج القانوني .

ومن هنا يتضح ان التجزئة تعزز قاعدة التدرج في القواعد الضريبية اولاً لأنها تأتي تطبيقاً للقاعدة الدستورية المتضمنة لمبدأ القانونية بمنح الاختصاص في الشؤون الضريبية للسلطة التشريعية، وثانياً لأنها لا تجيز للسلطة التنفيذية ان تتولى عمليه الفرض أو الجباية أو التعديل أو الإغفاء من الضريبة بأي حال من الاحوال .

وكل ذلك يدفعنا الى التأكيد على ضرورة تبني اسلوب التجزئة من قبل المشرع الضريبي حيث انه مازال ونحن نصل الى النتيجة الخامسة من نتائج مبدأ القانونية مازال يتطابق مع هذه النتائج بل يعززها ويقويها ويسير بذات الخط الذي يرسمه مبدأ القانونية الضريبية.

## الفرع السادس

### التجزئة والنفذ الفوري للقانون الضريبي

بصرف النظر عن انتقادنا لبعض الدساتير العربية والاجنبية التي اجازت بشروط معينة سريان القوانين الضريبية على الماضي كالدستور المصري وبدون شروط كالدستورين السوري والاردني ، وتأيدنا لمسلك المشرع الدستوري العراقي الذي لم يناقض مبدأ القانونية بل عززه واكد عليه عندما تطلب الاثر الفوري لقوانين الضرائب وجعل قاعدة عدم الرجعية مطلقة لا استثناء عليها ، فان اشتراط التزام بين النصوص القانونية التي يتوزع بينها شقي القاعدة الضريبية المجزأة بأن يكون النص القانوني المحال عليه سابقاً أو معاصراً للنص القانوني المحيل جاء ليتوافق مع مبدأ القانونية ومبدأ عدم الرجعية الذي يعد نتيجة حتمية له.

حيث ان هذا الشرط وضع خصيصاً للالتزام بمبدأ القانونية فأغفاله يشكل خرقاً فاضحاً له ، ونرى انه حتى في الدساتير التي اجازت النص في القوانين على سريانها بأثر رجعي ولم تستثن سوى القوانين الجزائية يبقى القانون الضريبي محكوماً بالأثر الفوري ولا يجوز النص على سريانه بأثر رجعي ذلك ان وجود مبدأ القانونية يكفي لاستنتاج مبدأ عدم الرجعية ولا حاجة للنص على هذا الاخير. وبالتالي فحتى في ظل القوانين الصادرة في ضوء هذه الدساتير يجب

ان يكون القانون او النص القانوني المحال عليه سابقاً أو معاصراً للنص المحيل بحيث تتوزع القاعدة الضريبية بين نصين قانونيين مترامين .  
ومع ان الفقه والقضاء في مصر وفرنسا قد تشددا في امكانية سريان القانون الضريبي على الماضي الا اذا عبر المشرع عن ذلك صراحة<sup>(١)</sup> وتماشياً مع ذلك فقد يقول قائل أن مبدأ القانونية لا ينتج قاعدة عدم الرجعية ولو كان الامر كذلك لاكتفى المشرع الدستوري العراقي بنص البند اولاً من المادة ( ٢٨ ) منه . ولما دعمها بنص البند ( تاسعاً ) من المادة ( ١٩ ) بتحريم النص على رجعية قوانين الضرائب والرسوم. وفي معرض ردنا على ذلك نقول إن إيراد البند (تاسعاً) لم يكن تزييداً من المشرع العراقي فمع أن عدم وجوده لا يبيح للسلطة التشريعية النص على رجعية القواعد الضريبية المحكومة بمبدأ القانونية على الماضي حيث ان وجود مبدأ القانونية يقضي حتماً بوجود قاعدة عدم الرجعية فيها وان البند (تاسعاً) لم يأت إلا للحكم بعدم الرجعية للقواعد الضريبية غير المشمولة بمبدأ القانونية.

وعليه فإننا لا نتفق مع البعض<sup>(٢)</sup> فيما يذهب إليه من إمكانية سريان أحكام قانون الضريبة في العراق بأثر رجعي حتى فيما إذا كانت أصلح للمكلف ووجود نص صريح للمشرع على ذلك اعتماداً على ما يجده من تطبيقات لهذه الرجعية في القوانين الضريبية العراقية ، ذلك ان هذه التطبيقات ليست سوى مخالفات دستورية واضحة وفاضحة وتشكل عدواناً على مبدأ القانونية وقاعدة عدم الرجعية ولا يمكن القياس عليها واعتمادها لمخالفاتها لأحكام الدستور، ناهيك عن شمول مبدأ القانونية لأحكام الفرض والإعفاء على حد سواء وعدم اقتضاه على أحكام الفرض كما سبق التوضيح .

وفي ختام هذا التحليل لكل نتائج مبدأ القانونية واتفاقها مع علة التجزئة نهيب بمشرعنا الضريبي العراقي اعتماد تجزئة القاعدة الضريبية كأسلوب للصياغة القانونية السليمة للقاعدة الضريبية التي كثيراً ما تحتاج الى الاحالة الى نصوص في قوانين اخرى نتيجة للعلاقات الوثيقة والتكامل بين هذا القانون وتلك القوانين مادام ذلك لا يهدد بالمساس بمبدأ القانونية الضريبية وما يترتب عليه من نتائج بقدر ما يكون له شأن كبير في الالتزام به شكلاً ومضموناً

(١) د. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، مطبعة لجنة البيان العربي، القاهرة ، ١٩٦٦، ص

١٣٠-١٣١

(٢) د. عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة

دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة النهدين، ٢٠٠٣، ص ١٧٧ .

## المطلب الثاني

### أشكال تجزئة القاعدة الضريبية

تتخذ تجزئة القاعدة الضريبية احد شكلين فإما أن تكون صريحة واما ان تكون ضمنية وسنحاول فيما يأتي أن نتعرف على امثلة كل شكل منها في التشريعات الضريبية العراقية وذلك في فرعين:-

#### الفرع الأول

#### التجزئة الصريحة للقاعدة الضريبية

تعني التجزئة الصريحة ان يعلن المشرع صراحة الاحالة من نص قانوني الى نص قانوني اخر باستخدام عبارات تدل دلالة واضحة على ذلك مثل( بموجب ، وفقا لأحكام ، تسري احكام ، تطبق احكام ... الخ) فيضم احد النصين عنصر الفرض فيما يضم النص الاخر عنصر الحكم في القاعدة الضريبية والامثلة متعددة على ذلك نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يأتي :-

#### أولاً :- في قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل

١- الاحالة الى المادة الأولى فيما يتعلق بالتعابير الواردة فيها من بقية المواد فأينما يرد تعبير الضريبة مثلاً فإنه يقصد ضريبة العرصات فهنا تتجزأ القاعدة الضريبية بين نص المادة الاولى وبقية نصوص المواد الاخرى .

٢- الاحالة في المادة (السابعة) الى نصوص قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل فيما يتعلق بالتقدير والجبائية والاعتراض وكل ما لم يرد به نص خاص في قانون ضريبة العرصات، فهنا تتجزأ قاعدة الجبائية مثلاً بين الزامية الجبائية المحددة في قانون ضريبة العرصات والية تنفيذ هذه الجبائية المحددة في قانون ضريبة العقار .

٣ - الاحالة في المادة (التاسعة) الى قانون ضريبة الأرض الزراعية رقم ١٦٠ لسنة ١٩٦١ وقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل فعنصر الفرض هو العرصات الخاضعة لضريبة العرصات وعنصر الحكم هو عدم خضوعها لضريبة الأرض الزراعية وضريبة العقار .

#### ثانياً :- في قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل:-

١- الاحالة في معنى التعابير الواردة في المادة الأولى من القانون من بقية مواد القانون فمثلاً حددت الفقرة (٨) من المادة (الاولى) معنى المكلف بأنه ( كل شخص خاضع للضريبة بموجب احكام هذا القانون ) فأينما يرد تعبير المكلف في المواد الاخرى فيجب العودة الى نص الفقرة (٨) لمعرفة الفرض وتكملة الحكم



الذي ترتبه فعندما توجب الفقرة (الأولى) من المادة (٧) من القانون على المكلف ابلاغ السلطة المالية في حالات معينة بأنها تقصد كل شخص خاضع للضريبة بموجب احكام قانون ضريبة العقار .

٢- الاحالة في المادة (٩) الى المادتين (٧ و٨) من القانون حيث حددت المادة (٩) عنصر الحكم وهو إحالة السلطة المالية طلب اعادة التقدير الى لجنة التقدير فيما حددت المادتان (٧،٨) عنصر الفرض وهو الحالات التي يجوز فيها تقديم طلب اعادة التقدير .

٣- الاحالة في المادة (٢٣) الى قانون تحصيل الديون الحكومية في آلية جباية دين ضريبة العقار وبالتالي فأن الفرض هو الخضوع لضريبة العقار والحكم هو تطبيق قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧ او اي قانون يحل محله .

**ثالثاً : في القرار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ :-**

من المعلوم ان قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ قد عدل قانون ضريبة الدخل وفرض ضريبة على نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه<sup>(١)</sup> ويمكن أن نلاحظ بين تضاعيف هذا القرار التجزئة الصريحة لبعض القواعد الضريبية وهي كما يأتي :

١- الإحالة الصريحة في البند (ثانياً) من القرار الى قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم ٨٥ لسنة ١٩٨٧ المعدل في طريقة تقدير قيمة العقار او حق التصرف فيه المفروضة عليه الضريبة ، فالفرض هو الخضوع لهذه الضريبة والحكم هو الالتزام بالآلية المحددة في قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه .

٢- الإحالة في الفقرة (١) من البند (سابعاً) من القرار الى قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل في كل ما لم يرد به نص في هذا القرار فالفرض هو الخضوع للضريبة على نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه والحكم هو سريان احكام قانون ضريبة الدخل فيما يتعلق بالجباية على آلية عملية الجباية ذاتها.

(١) ينظر في تفصيل هذا القرار والضريبة التي جاء بها ، احمد خلف حسين الدخيل ود. عامر عياش عبد: الضريبة على نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، الصادرة عن كلية التربية ، المجلد ١٠، ع٣، ٢٠٠٣، ص٩١ وما بعدها ؛ سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى كلية القانون بجامعة بغداد، ٢٠٠٦، ص٥٥ وما بعدها.

٣- الإحالة في الفقرة (١) من البند (سابعاً) ذاته من القرار الى قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ( ٣٠٧ ) لسنة ١٩٨٤ في كل مالم يرد به نص في القرار (١٢٠) المذكور آنفاً .

وبما ان القرار رقم (٣٠٧) خاص بفرض الفائدة المصرفية في حالة التأخير بدفع الضريبة فان الفرض هو التأخر بدفع الضريبة على نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه والحكم هو شمولها بالفائدة المصرفية .

٤- الاحالة السلبية في الفقرة (٢) من البند (سابعاً) من القرار الى الفقرتين ( ٢٣ ، ٢٥ ) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل النافذ ، والمقصود بالسلبية في الاحالة هو عدم سريان النص المحيل على النص المحال إليه . وبما ان الفقرة ٢٣ المذكورة آنفاً تتعلق بمعاملات التنازل بين ورثة الشهيد والفقرة (٢٥) تخص المبالغ المستحقة للعراقيين كتعويض عن نزع ملكية عقاراتهم او حقوق التصرف عليها فان معاملات نقل الملكية او حق التصرف المترتبة على هاتين الفقرتين لا تخضع للضريبة على نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه ، وبعبارة أخرى فإنها تعفى من هذه الضريبة ، وعليه فالتجزئة هنا تحدث بان يكون الفرض هو وجود هكذا معاملات والحكم هو الاعفاء من الضريبة .

**رابعاً : أمر فرض ضريبة اعادة اعمار العراق بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة المرقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ :-**

وقد تضمن تجزئة صريحة لبعض القواعد الضريبية ومنها :-

١- الاحالة السلبية في الفقرة (١) من القسم (١) من الامر الى امر سلطة الائتلاف رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ الخاص بتعليق الضرائب والرسوم بعد احتلال العراق ، حيث ان الفرض هو وجود الامر رقم (١٢) والحكم هو عدم سريانه على الامر رقم (٣٨) موضوع الإحالة .

٢- الاحالة في الفقرة (٤) من القسم (١) من الأمر إلى القسم (٢) منه بجميع فقراته، حيث حددت الحكم وهو فرض الضريبة على جميع البضائع المستوردة والفرض هو عدم شمولها بالإعفاءات الواردة في القسم (٢) من الامر .

٣- الاحالة السلبية في الفقرة (٢) من القسم (٣) من الامر الى جميع القوانين العراقية النافذة ، فيكون الفرض هو وجود قوانين عراقية نافذة تتعارض مع الامر (٣٨) موضوع البحث والحكم هو سريان الامر وعدم سريان تلك القوانين .

**خامساً :- في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل :-**

ويضم الكثير من القواعد الضريبية المجزأة تجزئة صريحة ومنها :

١- الاحالة في المادة (الاولى) من القانون الى جميع المواد الأخرى فيما يتعلق بالتعابير الواردة في هذه المادة اينما ترد في المواد الاخرى من القانون فلتحديد

المقصود بالشركة في المادة (١٤) من القانون يجب الرجوع الى الفقرة (٦) من المادة (الاولى) منه ، وبذلك يتحدد جانب من عنصر الفرض في القاعدة الضريبية فيما يكون الحكم في المادة (١٤) وهو خضوع ارباح الشركة للضريبة قبل دفع اي منها للمساهمين .

٢- الاحالة في الفقرة (٦) من المادة (٢) من القانون الى جميع القوانين النافذة فالفرض في القوانين هو عدم وجود اعفاء في القانون وعدم خضوع المصدر لأية ضريبة اخرى في العراق والحكم هو الخضوع لضريبة الدخل وفقاً للفقرة (٦) المذكورة .

٣- الاحالة في الفقرة (١) من المادة (٣) من القانون الى الفقرات (١،٢،٣،٦) من المادة (٢) فيه ، فالحكم في النص المحيل هو تقدير الضريبة على الدخل الناجم خلال السنة المالية السابقة للسنة التقديرية والفرض هو كون المصدر احد المصادر المحددة في الفقرات (١،٢،٣،٦) من المادة (٢) منه.

٤- الإحالة في الفقرة (٢) من المادة (٣) الى الفقرة (٥) من المادة (٢) من القانون فالحكم في النص المحيل هو عد السنة المالية هي ذاتها السنة التقديرية والفرض هو كون مصدر الدخل محدد بالفقرة (٥) من المادة (٢) منه .

٥- الاحالة من الفقرة (٩) من المادة (٨) من القانون الى المادة (١٢) منه في تحديد شروط عنصر الفرض في القاعدة الضريبية وبالتحديد شرط عدم استحقاق المكلف السماح القانوني عمن يدفع له النفقة الشرعية ليطبق الحكم الوارد في الفقرة (٩) وهو تنزيل النفقة الشرعية كتكلفة واجبة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة.

٦- الإحالة في (ب) من الفقرة (١) من المادة (١٩) من القانون على تحديد معنى المصرف الى قانون البنك المركزي العراقي رقم ٦٤ لسنة ١٩٧٦ او اي قانون يحل محله .

٧- الاحالة في الفقرة (١) من المادة (٤٨) من القانون الى الفقرة (١) من المادة (٦) منه ، فالفرض هو شمول الزوجة بأحكام الفقرة (٩) من المادة (٦) والحكم هو جباية الضريبة على مدخولاتها من اموالها الخاصة .

٨- الاحالة في الفقرة (٢) من المادة (٤٨) من القانون الى الفقرة (٥) من المادة (٦) فيكون الفرض هو شمول الاولاد بالفقرة (٥) اعلاه والحكم هو جباية الضريبة على مدخولاتهم من اموالهم الخاصة .

سادساً :- في قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل :-

١- الاحالة في المادة (الاولى) الى بقية المواد في تحديد معنى المصطلحات الواردة فيها .

- ٢- الاحالة من البند(١٩) من المادة (الاولى) في تحديد البضائع التي يمنع استيرادها او تصديرها قانوناً الى احكام هذا القانون او القوانين الاخرى .
- ٣- الاحالة في المادة (٧) من القانون الى المادة (٦) والمادة (٦٣) منه بتحديد صلاحيات وساعات العمل .
- ٤- الاحالة في المادة (٨) منه الى قانون التعريفه والرسوم والضرائب الاخرى المحظورة بموجب القوانين النافذة .
- ٥- الاحالة من المادة (١٠) الى المادتين ( ١٢،١١ ) فيما يتعلق بتطبيق رسوم التعريفه العادية.
- ٦- الإحالة من المادة (١٤) الى القوانين المعدلة للتعريفه .
- ٧- الاحالة من المادة (٢٠) الى المادة (٧٤) في تحديد الجهة التي يمكن الاعتراض لديها على قرارات تطبيق التعريفه الكمركية .
- ٨- الاحالة في البند (اولاً) من المادة (٢٩) الى قوانين وانظمة حماية المنشأ والملكية لتحديد عدم توافر شروط ادخال البضائع .
- ٩- الاحالة في المادة (١٠٠) الى المادتين (٥٥) و (٦٢) حيث يمنع دخول البضائع الا بتوافر شروط المعاينة المحددة في المادتين الاخيرتين .

## الفرع الثاني

### التجربة الضمنية للقاعدة الضريبية

تكون التجزئة ضمنية اذا لم يحل النص القانوني بشكل واضح وصريح الى نص قانوني آخر وانما يمكن استنباط هذه الاحالة وفقاً لذاتية القانون الضريبي التي تقضي بان يكون هناك تعاون وتكامل بين القانون الضريبي وبقية فروع القانون العام والخاص وهناك العديد من الادلة على تبني المشرع الضريبي العراقي لتجزئة القاعدة الضريبية بشكلها الضمني وهو ما سنبينه في النقاط الآتية

**اولاً : في قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ :-**

- ١- الاحالة في الفقرة (٢) من المادة (٤) من القانون في تحديد معنى الدوائر الرسمية وشبه الرسمية الى قواعد القانون الإداري ، حيث يكون الحكم هو الاعفاء من الضريبة والفرض هو كون العرصة عائدة لأحدى هذه الدوائر .
- ٢- يمكن القول ان جميع فقرات المادة (٤) من القانون تحوي احالة ضمنية الى قوانين اخرى ذلك انها تستخدم مصطلحات لا يمكن تحديد معناها الا بالعودة الى القوانين التي بينت معناها .
- ثانياً :- في قانون العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل :-**

١- الاحالة في الفقرة (١) من المادة (٣) قبل تعديلها من القانون إلى القانون المدني العراقي في تحديد معنى عقارات الحكومة فالحكم هو الإعفاء من الضريبة والفرض هو كون العقار من العقارات العائدة للحكومة والحقيقة ان جميع فقرات المادة (٣) فيها احالة الى قوانين اخرى في تحديد معاني المصطلحات التي تضعها وتحدد عنصر الفرض في قاعدة الاعفاء الضريبي.

٢- الإحالة في الفقرة (٤) من المادة (٤) من القانون إلى القانون الإداري وقانون الشركات العامة وقانون الجمعيات في تحديد المقصود بدوائر الدولة والشركات العامة والجمعيات على التوالي .

٣- الاحالة في الفقرة (٢/أ) من المادة (٤) من القانون إلى قانون الاحوال الشخصية في تحديد المقصود بالوالدين والاولاد المتزوجين وكذا الفقرة (٢/ب) منها الى ذات القانون في تحديد المقصود بالأرمل والمطلق لأغراض الاعفاء من الضريبة .

٤- الاحالة من المادة (١١) من القانون إلى احكام القانون المدني في تحديد معنى العقار المشاع. ثالثاً :- في الأمر بفرض ضريبة اعادة اعمار العراق رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ :-

١- الاحالة في الفقرة (٢) من القسم (٢) من الامر إلى العديد من القوانين والوامر لتحديد معاني المصطلحات التي ذكرتها هذه الفقرة ومن ثم عدم شمول الاشخاص المحددين بالخضوع للضريبة .

٢- الاحالة في الفقرة (١) من القسم (٢) في تحديد معنى البضائع المستوردة الى قانون التجارة لإعفاؤها من الضريبة .

٣- الاحالة في الفقرة (١) من القسم (٣) من الامر في تحديد معنى المدير الإداري لسلطة الائتلاف المؤقتة إلى أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (١) لسنة ٢٠٠٣ .

رابعاً :- في القرار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ (الضريبة على نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه) :-

١- الاحالة في البند (ثانياً) من القرار إلى قواعد القانون المدني العراقي في تحديد معاني بعض الاصطلاحات كالملكية وحق التصرف ووسائل نقل هذين الحقين من بيع ومقايضة ومصالحة وتنازل وهبة وازالة شيوع وتصفية وقف ومساحه ... الخ وكذلك المستأجر والايجار إلى قانون ايجار العقار.

٢- الاحالة في البند (خامساً) في معنى الهبة الجارية إلى قواعد القانون المدني وفي تحديد معنى الأبوين والاولاد والزوجين إلى قواعد قانون الاحوال الشخصية.

خامساً : في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل :-

- ١- الاحالة في الفقرة (٩) من المادة (١) من القانون فيما يتعلق بتحديد المقصود بعقد الزواج الشرعي والطلاق الى قانون الاحوال الشخصية رقم ١٨٨ لسنة ١٩٥٩ المعدل.
- ٢- الاحالة في الفقرة (١) من المادة (٢) منه على تحديد المقصود بالأعمال التجارية الى قانون التجارة رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ المعدل، وفي تحديد التعهدات والالتزامات والتعويض والخسارة الى قواعد القانون المدني حيث كان الحكم في قانون الضريبة وهو الخضوع للضريبة فيما كان الفرض في قانون التجارة والقانون المدني لتحديد حالات الفرض.
- ٣- الاحالة في الفقرة (٢) من المادة (٢) منه في تحديد معنى الفوائد والعمولة والقطع واحتراف المتاجرة بالأسهم والسندات الى قواعد القانونين المدني والتجاري فيكون الحكم في قانون الضريبة وهو الخضوع للضريبة فيما يكون الفرض في القانون المدني وقانون التجارة لتحديد حالات الفرض .
- ٤- الاحالة في الفقرة (٣) من المادة (٢) من القانون في تحديد معنى الايجار الى قواعد القانون المدني ، وبالتالي فالحكم وهو الخضوع محدد في قانون الضريبة والفرض وهو وجود إيجار لأرض زراعية محدد في القانون المدني .
- ٥- الاحالة في الفقرة (٦) من المادة (٢) من القانون في تحديد معنى الشركة ذات المسؤولية المحدودة الى قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل الذي حل محل قانون الشركات السابق.
- ٦- الإحالة في الفقرة (١) والفقرة (٣) من المادة (٥) في القانون الى قانون الجنسية لتحديد المقصود بالعراقي وغير العراقي .
- ٧- الاحالة في الفقرة (٣) من المادة (٧) من القانون في تحديد معنى الصناعة والمهنة والعمل التجاري الى قانون التجارة رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ المعدل.
- ٨٠- الاحالة في الفقرة (١٢) من المادة (٧) من القانون في تحديد المقصود بالجمعيات التعاونية الى قانون الجمعيات التعاونية في تحديد عنصر الفرض في القاعدة الضريبية القاضية بالإعفاء من الضريبة<sup>(١)</sup>
- ٩- الاحالة في الفقرة (٦) من المادة (٨) الى قانوني ضريبة الدخل والعقار في تحديد المقصود بهاتين الضريبتين.
- ١٠- الاحالة في الفقرة (٩) من المادة (٨) الى قانون الاحوال الشخصية في تحديد المقصود بالنفقة الشرعية<sup>(١)</sup>

(١) يمكن القول ان جميع فقرات المادة السابعة فيها تجزئة للقاعدة الضريبية بأحكامها الضمنية الى قواعد في قوانين اخرى.

- ١١- الاحالة في صدر المادة (١١) من القانون في تحديد المقصود بمصادر الدخل الى المادة (٢) من القانون ذاته .
- ١٢- الاحالة في الفقرة (٤) من المادة (١٢) من القانون في تحديد المقصود بالأرملة والمطلقة الى قانون الاحوال الشخصية .
- ١٣- الاحالة في المادة (٢٠) من القانون في تحديد معنى الحارس القضائي والامين والولي والوصي والقيم وفاقد الاهلية الى احكام القانون المدني وقانون رعاية القاصرين .
- ١٤- الاحالة في المادة (٢٤) من القانون في تحديد معنى الوارث والتركة ومتولي توزيعها الى قانون الاحوال الشخصية .
- ١٥- الاحالة في المادة (٢٥) من القانون في تحديد المقصود بمدير الشركة والمحاسب واحد كبار موظفيها الى قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل .
- ١٦- الاحالة في الفقرة (١) من المادة (٤٨) في تحديد الزوجة والاولاد القاصرين الى قانون الاحوال الشخصية.
- سادساً : في قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل :-**
- ١- الاحالة في البند (أولاً) من المادة (٢) من القانون في تحديد نطاق سريانه على المنطقة الكمركية والتي تشمل الاراضي الخاضعة لسيادة العراق ومياهاها الداخلية وبحرها الاقليمي الى قواعد القانون المدني .
- ٢- الاحالة في المادة (١٨) في تحديد المقصود بالحكم الذي لم يكتسب درجة البتات إلى قواعد قانون المرافعات المدنية .
- ٣- الاحالة في المادة (٣١) من القانون في تحديد المقصود بالبضائع المستوردة الى قانون التجارة رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ المعدل .
- ٤- الاحالة في البند (خامساً) من المادة (٣٤) في تحديد المقصود بالعلاقات التجارية التعاقدية وغير التعاقدية والاشخاص الطبيعيين والمعنويين الى احكام القانون المدني وقانون التجارة .
- ٥- الاحالة في البند (سادساً) من المادة (٣٤) في تحديد المقصود بالعلامة التجارية الى قانون التجارة .
- ٦- الاحالة في البند (خامساً) من المادة (٣٨) منه لتحديد المقصود بالعطلات الرسمية الى قانون العطل الرسمية .

(٢) تقريبا جميع فقرات المادة الثامنة تتضمن احالة وتجزئة للقاعدة الضريبية .

- ٧- الاحالة في المادة (٦١) في تحديد الممثل القانوني والجهات القضائية والجهات الرسمية المختصة الاخرى الى قانون المرافعات المدنية .
- ٨- الاحالة في البند (اولاً) من المادة (١٥٥) في تحديد الاعفاء لما يستورد من بضائع لرئيس الجمهورية بصفته الذاتية الى احكام الدستور لسنة ٢٠٠٥<sup>(١)</sup> سابعاً:- في القرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ ( ضريبة المبيعات ) إذا لم يكن في قرار فرض ضريبة المبيعات تجزئة صريحة للقاعدة الضريبية الا ان فيه حالتين من التجزئة الضمنية هما :-
- ١- الاحالة في البند (اولاً) من القرار في تحديد المقصود بفنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى الى قانون السياحة.
- ٢- الإحالة في البند ( ثانياً) من القرار في تحديد المقصود بإدارة المرافق السياحية الى قانون ادارة المرافق السياحية.

## المبحث الثالث

### أهمية تجزئة القاعدة الضريبية

لاحظنا في المبحث السابق كيف ان تجزئة القاعدة الضريبية تتطابق ونتائج مبدأ القانونية الذي يحكم القاعدة الضريبية وتدعمها ونأتي الآن لننتعرف على مدى اهمية تجزئة القاعدة الضريبية من خلال تكريسها لخصائص هذه القاعدة بدءاً من الخصائص العامة للقاعدة القانونية وانتهاء بالخصائص المميزة للقاعدة الضريبية .

وسنترك جانباً خصائص العمومية وتنظيم السلوك الاجتماعي والارتباط بالجزاء كونها لا تؤثر ولا تتأثر بالتجزئة الا بصورة غير مباشرة ، كما سنترك أيضاً الصفة التشريعية في القاعدة الضريبية والخضوع لمبدأ عدم الرجعية منعاً للتكرار حيث سبق تفصيل علاقتها بالتجزئة وارتباطها بها ارتباطاً مباشراً في المبحث السابق .

ونأتي الى بحث بقية الخصائص ومدى تكريسها باستخدام اسلوب التجزئة للقاعدة الضريبية وذلك في المطالب الخمسة الآتية .

(١) في الحقيقة أن جميع مواد الباب العاشر من القانون والخاص بالإعفاءات تتضمن إحالة ضمنية إلى القوانين الأخرى في تحديد معاني المصطلحات الواردة فيه



## المطلب الأول

### التجزئة وصف التجريد في القاعدة الضريبية

توصف القاعدة القانونية عموماً والضريبة خصوصاً بالتجريد عندما تتبع عن الدخول بالتفاصيل فتضع الخطوط العريضة وتترك تلك التفاصيل للسلطة المالية والفقهاء والقضاء ، ومن هنا يبدو الارتباط بينها وبين صفة العمومية التي تعني مخاطبة من توجه لهم القاعدة الضريبية بالصفات لا بالذوات ، ويدخل ضمن تجريد القاعدة القانونية ابتعادها عن ذكر الامثلة التفصيلية<sup>(١)</sup> ولكن هل تؤثر تجزئة القاعدة الضريبية في صفة التجريد فيها ؟ او بعبارة اخرى هل تؤدي التجزئة الى جعل القاعدة الضريبية تدخل في التفاصيل وتكون قاعدة غير مجردة ؟

قد يقول قائل ان التجزئة بإحالتها إلى نصوص أخرى خاصة تلك غير الضريبية لأنها تعمق الدخول بالتفاصيل وتنافي التجريد في القاعدة الضريبية وبالتحديد عندما تحيل الى قواعد القانون الخاص ، والمثال على ذلك الفقرة الاولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي احالت فيما يتعلق بالأعمال التجارية الى المادتين الخامسة والسادسة من قانون التجارة العراقية النافذ والذي لا يعدو أن يكون تفصيلاً لأنواع هذه الأعمال وشروط كل واحدة منها وبالتالي فكأن نص الفقرة الاولى من المادة الثانية من قانون الضريبة قد تضمن نص المادتين الخامسة والسادسة من قانون التجارة .

على أن رأياً كهذا وبحكم تسطيعه للأمر يغفل مجموعة من الحقائق التي تدعم صفة التجريد في القاعدة الضريبية المجزأة وتعززها وهي :-  
**أولاً :-** إن التجزئة لم تفعل هنا سوى تقسيم القاعدة الضريبية بين أكثر من نص، فلم تضيف إليها شيئاً بل انها قامت بمجرد التجزئة لهذه القاعدة ولم تقم بإدراج تفاصيل جديدة غير موجودة في النصين .

**ثانياً :-** حتى اذا سلمنا جداً بان التجزئة ليست مهمتها التقسيم فقط وانما اضافت شيئاً جديداً الى القاعدة الضريبية فأنها بالتأكيد لم تضيف اي تفاصيل ، ذلك انها جاءت أصلاً لغرض عدم الدخول في التفاصيل والابتعاد عنها .

**ثالثاً :-** ان التجزئة وسيلة للوصول الى غاية هي الابتعاد عن الجزئيات وكل التفاصيل المدرجة في نصوص اخرى ، فلو لا التجزئة لفضي على صفة التجريد في القاعدة الضريبية فبدون الاحالة سيكون من الضروري على المشرع

(١) عبد الباقي البكري و زهير البشير: المدخل لدراسة القانون، بيت الحكمة، بغداد، بت ، ص ٣٦ - ٣٧.

الضريبي ان يوضح في النصوص الضريبية كل تفاصيل القاعدة الضريبية فمثلا لولا الاحالة الى نص المادتين الخامسة والسادسة من قانون التجارة لوجب عليه ان يضمن نص الفقرة الاولى من المادة الثانية كل ما تضمنته المادتان الخامسة والسادسة وبالتالي الابتعاد عن التجريد .

**رابعاً :-** ان ارتباط القوانين الضريبية بكل مجالات الحياة في المجتمع وبالتالي ارتباطها بكل فروع القوانين الاخرى في النظام القانوني والحاجة الى توضيح الاصطلاحات التي تضمنتها هذه القوانين يجعل من التجزئة باستخدام الاحالة الصريحة والضمنية الوسيلة الانجح للوصول الى تعميق خصيصة التجريد في القاعدة الضريبية، وغيابها يعني ازدياد عدد النصوص الضريبية وكبر حجم هذه النصوص عليها تستطيع ان تواجه الكم المتزايد من الاصطلاحات القانونية التي يستخدمها المشرع الضريبي ، مما يؤدي الى عملاقة القانون الضريبي وصيرورته القانون الاضخم في النظام القانوني واذا كانت الضخامة والعملاقة تعني القوة والعظمة في الحسابات المادية الا انها في نطاق النظام القانوني تعد وبالأ وابتلاء ما بعده ابتلاء فكلما كان القانون رشيقياً قصير النصوص وعددها قليلاً كانت قواعده اكثر تحديداً واكثر عمومية وهو ما لا يمكن أن يتم إلا بتجزئة هذه القواعد عن طريق تجزئتها بين اكثر من نص .

وبهذا فان القاعدة الضريبية تكون اكثر تجريداً اذا ما كانت مجزأة ، فالتجزئة تعزز وتقوي وتكرس التجريد في القاعدة الضريبية لتبرز هنا اهمية هذه التجزئة وضرورتها للقاعدة الضريبية بصورة خاصة .

## المطلب الثاني

### التجزئة وذاتية القاعدة الضريبية

لا نود هنا ان نكرر ما قلناه حول موقع القانون الضريبي في النظام القانوني بين من يدعي انه فرع من فروع القانون الخاص وبين من يلحقه بفروع القانون العام وبين من يعده قانوناً مستقلاً لا ارتباط له بفروع النظام القانوني الاخرى العامة منها والخاصة التي رجحنا منها انه فرع من فروع القانون العام له ذاتيته الخاصة التي تجعل له علاقة وثيقة ببقية فروع القانون الاخرى من دون ان تتكرر تميزه ببعض المبادئ العامة للقانون الضريبي بحيث يمكن الرجوع في حالة عدم احتوائه على حكم معين الى غيره من القوانين بالشكل الذي لا يتعارض والمبادئ العامة للقانون الضريبي .

ونقف هنا لنتساءل إن كانت التجزئة تؤثر سلباً في هذا الترجيح لذاتية القاعدة الضريبية بحيث تجعل القانون الضريبي او القاعدة الضريبية تابعة تبعية

خضوع للقانون العام او للقانون الخاص؟ او بعبارة اخرى هل تنقل التجزئة القاعدة الضريبية من خانة الذاتية الى خانة التبعية المذلة للقانون الخاص؟ خاصة وان القانون الضريبي يتميز بكثرة الاحالة فيه للقوانين الاخرى بسبب ارتباطه بكل مجالات الحياة، ما يجعله يتصف بالإحالة الخاصة الى احكام القانون الخاص التي تحكم المعاملات المالية التي تمثل ضالة المشرع المنشودة لاعتمادها كوعاء لفرض الضريبة.

فمن اين تأتي ذاتية القاعدة الضريبية إذا كان فيها هذا الكم الهائل من الاحالات الى نصوص القانون المدني والقانون التجاري وغيرها من فروع القانون الخاص الاخرى بالشكل الذي يجعله ذيلاً للقانون الخاص؟ الا تصبح بذلك القاعدة الضريبية جزءاً لا يتجزأ من قواعد القانون الخاص؟

وما يزيد اعتماد صفة الذاتية صعوبة هو تطلب القانونية لأحكام الفرض والاعفاء من الضريبة على حد سواء فلو كانت القانونية مطلوبة للفرض فقط لقلنا ان الدولة هي الطرف القوي في المعادلة وان الطرف الضعيف المعني بالحماية الضريبية هو المكلف (المواطن) وبالتالي يمكن القول ان القاعدة الضريبية من قواعد القانون العام التي لها ذاتية خاصة كما هو الحال في القانون الجنائي الا ان تطلب القانونية للإعفاء من الضريبة ايضاً يضع المكلف على قدم المساواة مع الدولة كطرفين للالتزام الضريبي بحيث لا يمكن القول ان احدهما طرف ضعيف والاخر قوي او ان القانون الضريبي جاء لحماية مصالح المكلفين او جاء لحماية مصلحة الخزانة فقط بل انه جاء للحماية والموازنة بين مصالح كل منها وهو ما دفعنا في السابق الى انكار الآراء التي فسرت الشك في القانون الضريبي لمصلحة المكلف وتلك التي فسرت له لمصلحة الخزانة.

وعلى هذا فلو اعتمدنا معياراً كون الدولة طرفاً في العلاقة القانونية وعدها صاحبة سلطة وسيادة لتبرير اعتبار القاعدة الضريبية قاعدة من قواعد القانون العام لصدمننا بالحقيقة المذكورة وهي كون الدولة والمكلف على قدم المساواة في العلاقات التي تحكمها القوانين الضريبية وبالتالي فالقانون الخاص هو المستقر الاصيل لهذه القواعد وهو مكمنها فهو الذي ينظم العلاقات التي يكون فيها الطرفان على قدم المساواة.

ولن يسعنا في ذلك القول بانه في كل علاقات القانون الخاص يكون هناك مقابل مباشر لما يدفعه كل من الطرفين اما في القانون الضريبي فالدولة لا تدفع مقابل مباشراً للمكلف بالضريبة، فاذا كان ذلك صحيحاً في الضريبة فما هو الحل في الرسم والقوانين التي تفرضه وخاصة ان الرسم يدفع مقابل خدمة مباشرة تقدمها الدولة للمكلف بدفعه، فصحيح أن الرسم يدخل ضمن التشريع المالي ولكنه

لا يدخل ضمن القانون الضريبي علماً اننا لا يمكن ان نقر بوجود اختلاف في الطبيعة القانونية بين القانون الضريبي واصله التشريع المالي فاذا كان الاخير قانوناً عاماً فكيف يمكن أن يكون الأول قانوناً خاصاً؟ وهو ما ينتهي بنا إلى القول أن تجزئة القاعدة الضريبية تنفي عنها صفة الذاتية وتلحقها بقواعد القانون الخاص.

إلا أننا يمكننا أن نلاحظ بشيء من التأمل عدم دقة ما قيل أنفاً من

### ناحيتين :

**أولاً:-** مع الازدياد الفاحش لعدد الاحالات في القانون الضريبي الى نصوص القانون الخاص بسبب الارتباط الشديد بين القانونين الا ان ذلك لا يفي عنها الذاتية حيث يبقى للقاعدة الضريبية تميزها، فصحیح ان اغفال المشرع الضريبي النص على حكم معين يلزمنا بالعودة الى احكام القانون الخاص التي وضعت ذلك الحكم وفصلته ، ولكننا لا يمكن أن نأخذ ذلك الحكم على علاته وبالشكل الذي يعمل به في نطاق القانون الخاص وانما يجب ان نجعل ذلك الحكم يتجانس ويتوافق مع احكام القانون الضريبي فهذا الاخير محكوم بمبادئ لا يمكن تجاوزها فمثلاً لم يشر المشرع الضريبي العراقي الى المقاصة وبالتالي يمكن الرجوع فيما يتعلق بها الى قواعد القانون المدني الا اننا سنصطدم بذاتية القانون الضريبي التي تأتي ان تكون هناك مقاصة بين دين الضريبة واي دين آخر.<sup>(١)</sup>

**ثانياً :-** أما القول إن المساواة بين اطراف الالتزام الضريبي تجعل القاعدة الضريبية اقرب للقانون الخاص منها للقانون العام فلا علاقة للتجزئة به لا من بعيد ولا من قريب ، فسواء كانت القاعدة الضريبية موحدة ام مجزأة فالمفترض بقاء المساواة قائمة ، ومع ذلك فالمساواة ليست حقيقية بل هي نظرية فقط حيث سبق التوضيح ان سلطة الدولة وسيادتها تبرز في القانون الضريبي بانفراد الدولة بتحديد نطاق سريان الضريبة من حيث الاشخاص والاموال والزمان والمكان وبتحديد تفاصيل الجباية والسعر والإعفاء كافة ولا يكون من المكلفين الا التقيد بهذه الاحكام والالتزام بها بشكل دقيق وإلا تعرضوا للجزاءات المحددة في القانون الضريبي والقوانين الاخرى .

(١) د. قدرى نقولا عطية ، مصدر سبق ذكره ، ص ١٧٨

## المطلب الثالث

### التجربة وأمرية القاعدة الضريبية

لم يتفق الفقه على كون القاعدة الضريبية من القواعد الأمرية فقد انكر عليها البعض منهم ذلك فيما وصفها البعض الآخر بالأمرية ووقف البعض الآخر موقفاً وسطاً فقد اغلب القواعد الضريبية من النظام العام والقليل منها فقط ليست من النظام العام وبالتالي يجوز الاتفاق على مخالفتها.<sup>(١)</sup>

وقد رجحنا فيما سبق صفة الأمرية للقاعدة الضريبية على الرغم من عدم وجود نص يوجب الالتزام بها وإنما لاعتبارها من النظام العام وخاصة تلك التي تدخل في نطاق مبدأ القانونية من فرض وجباية واعفاء وتعديل وبالرغم من أن المشرع العراقي لم يذكر صراحة الأمور الضريبية من ضمن قواعد النظام العام إلا أن كون الضريبة أداة بل أهم أداة من أدوات السياسة المالية في البلاد ولأهمية المتزايدة لها في هذا المجال يرجح اعتبارها من النظام العام فأى اتفاق على مخالفتها يعني مخالفة لسياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي هي القلب النابض للنظام العام .

وبالرغم من ذلك فقد يقول قائل إن اعتماد المشرع أسلوب التقدير الاتفاقي وتطلبه تقديم المكلفين وغيرهم لإقرارات الدخل والحسابات.<sup>(٢)</sup> وإجازة قيام الشركة بحساب الضريبة بذاتها ودفعها لدائرة الضريبة واعتماد المشرع أسلوب التسوية الصلحية في التعامل مع المخالفين لأي من المادتين (٥٧، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل عن طريق الاتفاق بين السلطة المالية والمحكوم عليه بدفع مبلغ معين كبديل للعقوبة ، يؤكد امكانية الاتفاق على خلاف القاعدة الضريبية بنص القانون وبالتالي يرجح كونها من القواعد القانونية المكتملة.

على أن هذا الرأي يتناسى إن المشرع الضريبي أوجد فضلاً عن التقدير الاتفاقي تقديراً إدارياً وآخر احتياطياً وثالثاً إضافياً وهذه جميعاً لا تحتاج إلى تقرير أو حسابات الدخل وإنما تعتمد السلطة المالية فيها المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي لتقدير الضريبة على المكلف ، بل أن السلطة المالية في العراق حتى عندما تعتمد التقدير الاتفاقي فأنها لا تستند إلى تقارير الدخل وحساباته بقدر اعتماد الضوابط السنوية التي تضعها الهيئة العامة للضرائب وتلزم جميع فروعها في المحافظات باعتمادها في التقدير ، ناهيك عن أن التسوية لا تمثل مطلقاً اتفاقاً

(٢) ينظر في تفصيل الخلاف الفقهي د. حسين خلاف ، مصدر سابق ، ص ٤٠ - ٤٢ .

(١) ينظر المواد (١٧ - ٢٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

على خلاف القواعد الضريبية بقدر ما تمثل أسلوباً لضمان الحصول على دين الضريبة يتبع ضد المخالف كبدل عن عقوبة الحبس الواردة في المادتين (٥٧، ٥٨) من القانون فالطلب التحريري المقدم من قبل مرتكب المخالفة او ممثله القانوني لا يجعل الاتفاق هو الذي يحكم هذه التسوية وانما يبقى الحكم للقانون الضريبي فهذا الطلب لا يمكن أن يدرج فيه مقدمه شروطاً مخالفة لأحكام القانون من ناحية وليس فيه الزام للسلطة المالية ممثلة بوزير المالية بقبولها من ناحية ثانية ، فحتى بعد القبول يبقى الحكم خاضعاً لتنظيم القانون ذلك ان العلاقة بين الطرفين ليست عقدية بل علاقة يحكمها المركز التنظيمي للمكلف فهو اشبه بالمركز التنظيمي للموظف الذي يقدم طلباً للتعيين وتوافق عليه الدائرة المعنية.<sup>(١)</sup> وحتى لو سلمنا جدلاً أن في التسوية الصلحية اتفاقاً على خلاف احكام المادتين (٥٧، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل فهي لن تخل بأمرية القاعدة الضريبية حيث ليس في هاتين المادتين قواعد ضريبية وانما قواعد جنائية . وبعد ان انتهينا الى امرية القواعد الضريبية نأتي لنتساءل عن اثر التجزئة على هذه الصفة فيها وكونها من النظام العام .

فقد يرى المنتبغ لأحكام القانون الضريبي ان في التجزئة ضرباً لصفة الأمرية عرض الحائط وتحويلاً للقاعدة الضريبية الى القواعد المكملة وخاصة ان الاحالة الى قواعد القانون الخاص تمكن المكلف من التملص من الضريبة عن طريق محاولة عدم وضع نفسه في موضع المكلف، فمثلاً يخضع المشرع بدلات إيجار الأراضي الزراعية لضريبة الدخل وفي ذلك تجزئة بالإحالة إلى قواعد القانون المدني لمعرفة المقصود ببذلات الإيجار ولا يخفى أن الإيجار عقد وبالتالي فهو اتفاق يمكن للأفراد أن لا يبرموه أصلاً ، ومن ثم لا يخضعون للضريبة ، ومن هنا فالمكلف يستطيع التخلص من دفع الضريبة بإرادته وعدم إبرامه لعقد إيجار الأرض الزراعية وقيامه بزراعتها بنفسه والحال ذاته مع بقية مصادر الضريبة.

ولكن قولاً كهذا فيه مصادرة على المطلوب فهو يغفل أن هذا الكلام يشمل القاعدة الضريبية المجزأة والموحدة على حد سواء ولا خصوصية للتجزئة فيه ، كما أن قيام المكلف بذلك يجعله يتجنب الضريبة ولا تجعله يتهرب منها حيث إن هناك اختلافاً كبيراً بين تجنب الضريبة والتهرب منها ، فضلاً عن أن عدم قيام المكلف بممارسة النشاط الخاضع للضريبة تجعله يسبق الخضوع للضريبة فهو لم

(١) ينظر حيدر وهاب عبود العتري : أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة ، أطروحة دكتوراه غير منشورة

مقدمة الى كلية الحقوق في جامعة النهرين، ٢٠٠٤، ص ١٧٢-١٧٣.

يخضع لها أصلاً حتى يقال بأنه أتفق على خلافها فهو في الأصل غير مشمول بحكمها وخارج نطاق سريانها وبالتالي فالتجزئة لا تؤثر إطلاقاً في امرية القاعدة الضريبية.<sup>(١)</sup>

## المطلب الرابع

### التجزئة وتجسيد مبدأ الملاءمة بين السلطة والحرية

تظهر القاعدة الضريبية على أبهى صورة التوازن والملاءمة بين فكرتي السلطة والحرية ، بين كون المكلف حاكماً ومحكوماً في ذات الوقت ، وذلك لالتزامها الصارم بمبدأ القانونية في الفرض والجباية والتعديل والإعفاء كما سبق التفصيل.

ولا يغير من الأمر شيء أن تكون القاعدة الضريبية مجزأة بين أكثر في نص قانوني فمن أهم شروط التجزئة هو كون النصين قانونيين، بمعنى أن يكون كلا نصي القاعدة الضريبية متضمناً في نص قانوني صادر عن السلطة التشريعية المختصة في البلاد فتتجسد بذلك الملاءمة بين كون الفرد يمثل السلطة العامة ، ذلك أن ممثليه في السلطة التشريعية هم من فرضوا الضريبة، وهم يعبرون عن إرادته في ذلك ، وفي الوقت ذاته تتفقد حرিতে في التعامل بدخله ويلتزم بدفع الضريبة باعتباره خاضعاً للسلطة العامة.

ومن هنا فالتجزئة لا تؤثر في خصيصة التوازن بين السلطة والحرية في القاعدة الضريبية بل تعززها وتكرسها باشتراطها أن تكون الإحالة بين نصين قانونيين .

(١) تجنب الضريبة يعني أن لا يضع المكلف نفسه في موضع يجعله خاضعاً للضريبة وذلك بأن لا يمارس أي نشاط يخضع للضريبة أو أن تكون ممارسته بسيطة دون أن تصل إلى الحد الخاضع للضريبة كأن تكون مدخولاته دون السماح. وهو أسلوب قانوني مشروع أما التهرب من الضريبة فهو أسلوب غير قانوني يتبعه المكلف للحيلولة دون دفع الضريبة بعد أن تتحقق كل شروط فرضها وجبايتها. د. سيد حسن عبد الله : تجنب الضريبة في ميزان الفقه الإسلامي، بحث منشور في مجلة الشريعة والقانون الصادرة عن كلية الشريعة والقانون بجامعة الإمارات العربية المتحدة، ٢٩٤، ٢٠٠٧، ص ٣٠٠-٣٠٤.

## المطلب الخامس

### التجزئة ومراعاة قواعد الضريبة

لاحظنا فيما سبق أن من خصائص القاعدة الضريبية مراعاتها للقواعد الأربع التي أقرها الفقه المالي للضريبة من عدالة ويقين وملاءمة واقتصاد وقد تناولنا بالتفصيل أثر التجزئة على قاعدة اليقين في الضريبة وانتهينا إلى تعزيز التجزئة لهذه القاعدة ، أما عن العدالة والملاءمة والاقتصاد فالتجزئة لا تؤثر فيها مطلقاً فهي بالنسبة لها مجرد تقسيم للقاعدة الضريبية وتوزيع لشقيها بين أكثر من نص قانوني ، فهي لا تمس العدالة بشيء إن لم تكن تكرسها بتطلب القانونية في كلا النصين المحيل والمحال عليه. ولا شأن لها بالملاءمة في دفع الضريبة وجبايتها سواء للمكلف أم للخزينة العامة. والحال ذاته مع قاعدة الاقتصاد فلا تزيد التجزئة من تكاليف جباية الضريبة ولا تعدل فيها ذلك أن ما تقعله لا يعدو قدر تعلق الأمر بهاتين القاعدتين أن يكون تقسيماً لشقي الفرض والحكم في القاعدة الضريبية بين أكثر من نص.

وعليه فالتجزئة أسلوب صياغة قانونية مهم جداً للقاعدة الضريبية كونه يتوافق مع الخصائص العامة للقاعدة القانونية والخاصة للقاعدة الضريبية ولا يناقضها وهي دعوة لتبني هذا الأسلوب من قبل المشرع الضريبي على نطاق واسع عليها تعزز وتكرس وتؤكد هذه الخصائص وتقويها وصولاً إلى قانون ضريبي أمثل.

### الخاتمة:

وفي خاتمة هذه الدراسة نرى أن من الضروري أن نحدد أهم الاستنتاجات والتوصيات التي انتهينا إليها وذلك في نقطتين هما :-  
**أولاً :- الاستنتاجات :-** خلصنا إلى استنتاجات عدة أهمها :-  
 ١- يحتاج القانون الضريبي إلى دماء جديدة تضخ في عروقه لتبعث أو تعزز فيه روح الذاتية إن لم نقل الاستقلال عن القانون الإداري وبقية فروع القانون الأخرى يمكن أن تتمثل هذه الدماء بنظريات فقهية جديدة تستغل ما وصل إليه الفقه الجنائي لاشترائه مع القانون الضريبي بمبدأ القانونية لتستعير نظرياته وتسحبها على القانون الضريبي مع الأخذ بنظر الاعتبار خصوصية القانون الضريبي مما يؤدي في النهاية إلى تكوين بناء صرح عظيم للفقه الضريبي العربي .  
 ٢- تحدث تجزئة القاعدة الضريبية عندما يتوزع شقها بين نصين قانونيين متزامنين بصرف النظر عن كونهما من نصوص القوانين الضريبية أو غيرها من



القوانين ويكون التزامن بالإحالة في احد النصين إلى نص أو قانون آخر نافذاً وقت الإحالة .

٣- تعد التجزئة أسلوباً من أساليب الصياغة القانونية السليمة غايته الاستجابة لمتطلبات التكامل القانوني والحد من أزمة القاعدة الضريبية بتوزيعها بين نصين قانونيين من دون أن تؤثر في نتائج مبدأ القانونية ولا تمس في الوقت ذاته خصائص القاعدة الضريبية .

٤- تختلف تجزئة القاعدة الضريبية عن الفراغ التشريعي الضريبي بكونها أسلوباً من أساليب الصياغة القانونية السليمة وعن القاعد الضريبية على بياض بتطلبها القانونية في النصين المحيل والمحال إليه فضلاً عن التزامن وعن التفسير بارتباطها بالقاعدة لا بالنص .

٥- تأخذ التجزئة شكلين احدهما صريح والآخر ضمني تزخر بهما نصوص التشريعات العراقية في القوانين الضريبية العراقية قاطبة مما يشكل النقطة محمودة من المشرع إلى استخدام أسلوب التجزئة لتحقيق الأغراض المرجوة منه في خدمة أهداف وغايات القوانين الضريبية .

**ثانياً :- التوصيات :-** ولما تقدم من استنتاجات نوصي بما يأتي :-

١- التوسع في استخدام أسلوب تجزئة القاعدة الضريبية من قبل المشرع الضريبي العراقي لمواجهة ما تبقى من آثار أزمة القاعدة الضريبية وتعزيز وتكريس نتائج مبدأ القانونية وخصائص القاعدة الضريبية.

٢- تحويل جميع القواعد الضريبية على بياض الموجودة في القوانين الضريبية الى تجزئة للقاعدة الضريبية .

٣- سد جميع الفراغات التشريعية الضريبية اما باستخدام الاحالة او تجزئة القاعدة الضريبية.

## المصادر والمراجع:

- القرآن الكريم

أولاً :- الكتب

١- العلامة ابن منظور، لسان العرب، ج١، دار الحديث، القاهرة، ٢٠٠٣.

٢- د. احمد سلامة، دروس في مدخل الدراسة القانونية، بم، ١٩٦٥.

٣- د. حامد دراز و د. السيد حجازي : النظم الضريبية، الدار الجامعية، بم، ١٩٩٠.

٤- د. حسن صادق المرصفاوي : التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٣.

- ٥- د. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، مطبعة لجنة البيان العربي، القاهرة ، ١٩٦٦
- ٦- د. سعد عبد الجبار العلوش : دراسات في العرف الدستوري ، شركة الانعام للطباعة الفنية المحدود ، بغداد ، ١٩٩٩
- ٧- شمس الدين الوكيل ، المدخل لدراسة القانون ، بم ، ١٩٦٥
- ٨- د. صلاح الدين عبد الوهاب : الأصول العامة لنظرية القانون، مكتبة عمان ، ١٩٨٤،
- ٩- عبد الباقي البكري و زهير البشير: المدخل لدراسة القانون، بيت الحكمة، بغداد، بت .
- ١٠- د. عبد الرزاق السنهوري و د. احمد حسن ، أصول القانون ، بم ، ١٩٤٦
- ١١- د. عبد الفتاح الصيفي : القاعدة الجنائية ، الشركة الشرقية للنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٦٧
- ١٢- د. عبد القادر الشبخلي: فن الصياغة القانونية ، ط١، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩٥ .
- ١٣- د. عبد المنعم البدر اوي : المدخل للعلوم القانونية ، مطبعة بلاد الرشيد، القاهرة ، ١٩٦٢
- ١٤- د. عبد المنعم فرج الصوة : مبادئ القانون، القسم الاول، دار النهضة العربية، بم ، ١٩٨٥
- ١٥- د. عصام عفيفي : تجزئة القاعدة الجنائية، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة ، ٢٠٠٣
- ١٦- عمر محمد إبراهيم رائد : سلطة الدولة في تنظيم الحقوق، ط٢، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١
- ١٧- محمد أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، ١٩٨٢.
- ١٨- د. محمد المجذوب ، القانون الدستوري والنظام السياسي في البيان ، ط٤، منشورات الحلبي المقدونية، بيروت، ٢٠٠٢
- ١٩- د. محمد علي عرفه : المدخل للعلوم القانونية ، ط٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٥١ .
- ٢٠- قدرى نقولا عطية : ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها ، بم ، ١٩٦٠
- ٢١- د. محمود طه جلال : أصول التجريم والعقاب في السياسة الجنائية المعاصرة، ط١، شركة ناسا للطباعة، بم ، ٢٠٠٥ .

**ثانياً :- البحوث والرسائل والاطاريح العلمية**

- ١- إبراهيم حميد محسن الزبيدي : الفراغ التشريعي في احكام الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى كلية القانون بجامعة بغداد، ٢٠٠٧
- ٢- احمد خلف حسين الدخيل ود. عامر عياش عبد: الضريبة على نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، الصادرة عن كلية التربية ، المجلد ١٠، ع٣، ٢٠٠٣
- ٣- حيدر وهاب عبود العنزي : أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة ، أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى كلية الحقوق في جامعة النهريين، ٢٠٠٤،
- ٤- سوزان عثمان قادر، الضريبة على نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى كلية القانون بجامعة بغداد، ٢٠٠٦
- ٥- د. سيد حسن عبد الله : تجنب الضريبة في ميزان الفقه الإسلامي، بحث منشور في مجلة الشريعة والقانون الصادرة عن كلية الشريعة والقانون بجامعة الإمارات العربية المتحدة، ع٢٩٦ ، ٢٠٠٧
- ٦- د. عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة النهريين، ٢٠٠٣.
- ٧- د. هدى سالم الاطرقجي : التكييف في قانون العقوبات دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون بجامعة الموصل، ٢٠٠٠.

**ثالثاً :- القوانين**

- ١- دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ.
- ٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.