



الضرائب ذات القالب الحر
بحث مقدم من قبل
الاستاذ المساعد الدكتور احمد خلف حسين
جامعة تكريت / كلية القانون

الخلاصة :-

الضرائب ذات القالب الحر هي نوع من أنواع الضرائب يترك فيها المشرع تحديد احد عناصر الركن المادي فيها لجهة أخرى غير السلطة التشريعية. وأن التطور الذي أصاب هذا مبدأ قانونية الضريبة نتيجة للتقدم العلمي والتقني الهائل وفي سبيل مجازاة هذا التقدم وللتخفيف من الأزمة التي انزلت فيها القاعدة الضريبية من جمود وتجاهل لدور السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية وعدم التناسب بين الضريبة والمقدرة التكاليفية للمكلفين ، افرز ذلك ظهور نوع آخر من الضرائب هي الضرائب ذات القالب الحر التي يترك فيها المشرع الضريبي أحد عناصر الأنموذج القانوني لجهة أخرى كالسلطة التنفيذية أو السلطة القضائية أو حتى لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء أو للعرف أو لغيرها من مصادر القانون الأخرى لتحديد معالمه . وقد شكلت الضرائب ذات القالب الحر الصورة الأولى للضرائب في العصور القديمة في الغرب والشرق على حد سواء ، ولكن وبظهور الدولة القانونية اضمحلت لتفسح المجال للضرائب ذات القالب المحدد وأسفر التطور في العصر الحالي إلى المزوجة بين الصورتين.

Abstract: -

Taxes of the free template is a type of tax may leave the legislature determine the elements of a material element of the hand other than the legislature. And that evolution, which hit this principle of legal tax result of the progress of scientific and technical enormous In order to keep pace with this progress and to alleviate the crisis that plunged the tax base of rigidity and ignore the role of the executive branch in matters tax and the lack of proportionality between the tax and the estimated adaptive holders, Lovers that the emergence of another type of tax are the taxes of the mold where the heat leaves the legislature a tax elements of the legal form as the authority on the other hand the executive or the judiciary or even the provisions of Islamic Sharia, or to custom, or other sources of law to determine other features. Has formed a tax-free template of the first image of the taxes in ancient times in the West and East alike, but the emergence of the state legal faded to give way to the taxes of the selected template and resulted in the development in the current era to pairing between the two pictures.



المقدمة: -

طالما كان مبدأ قانونية الضريبة وسطاً خصباً للعديد من الدراسات القانونية الضريبية التي تهدف إلى الإحاطة بكل مضامينه ومنع أي خرق أو تجاوز على النتائج المترتبة عليه وتوفير سبل الالتزام به ، وقد كان من أهم ما أفضى إليه الأخذ بهذا المبدأ بصورته التقليدية هو اعتماد الضرائب ذات القالب المحدد التي يتولى المشرع فيها تحديد عناصر الأنموذج القانوني لها بشكل دقيق دون أن يترك لأية جهة سلطة التدخل في تعيين تلك العناصر ، على أن التطور الذي أصاب هذا المبدأ نتيجة للتقدم العلمي والتقني الهائل وفي سبيل مجاراة هذا التقدم وللتخفيف من الأزمة التي انزلت فيها القاعدة الضريبية من جمود وتجاهل لدور السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية وعدم التناسب بين الضريبة والمقدرة التكاليفية للمكلفين ، افرز ذلك ظهور نوع آخر من الضرائب هي الضرائب ذات القالب الحر التي يترك فيها المشرع الضريبي أحد عناصر الأنموذج القانوني لجهة أخرى كالسلطة التنفيذية أو السلطة القضائية أو حتى لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء أو للعرف أو لغيرها من مصادر القانون الأخرى لتحدد معالمه .

وسنتناول موضوع الدراسة كالاتي :-

أولاً :- أهمية الدراسة :- وبالرغم من حداثة اصطلاح الضرائب ذات القالب الحر المستعار من الفقه الجنائي واصطلاحه المعروف بالجرائم ذات القالب الحر ، إلا انه بدأ يأخذ حيزاً كبيراً في الواقع العملي إذ نجد له تطبيقات متعددة تكاد تفوق تطبيقات الضرائب ذات القالب المحدد وهو ما دفعنا إلى دراسة هذا الموضوع بغية تفصيل أحكامه ومعرفة مدى توافقه مع مبدأ القانونية في ظل آخر التطورات الدولية والتقنية .

ثانياً :- مشكلة الدراسة :- تأتي هذه الدراسة كمحاولة لولوج أسرار وقواعد الضرائب ذات القالب الحر من خلال الإجابة عن مجموعة من التساؤلات منها ما المقصود بالضرائب ذات القالب الحر ؟ وما أساسها التاريخي ؟ وبماذا تختلف عن الضرائب ذات القالب المحدد والضرائب بناء على قانون ؟ وما الأساس الفلسفي للأخذ بها ؟ وما هي تطبيقاتها في التشريع الضريبي العراقي والتشريعات المقارنة ؟ وما مدى توافقه مع مبدأ القانونية ؟ لنسعى إلى حل مشكلة الدراسة المتمثلة في معرفة أيهما أفضل الضرائب ذات القالب المحدد أم الضرائب ذات القالب الحر .

ثالثاً :- فرضية الدراسة :- تفترض الدراسة أن الضرائب ذات القالب الحر باتت وسيلة لا غنى عنها لمواكبة التطورات المتسارعة كما أنها لا تشكل دائماً خرقاً لمبدأ القانونية .

رابعاً :- منهجية الدراسة :- سنعتمد في دراستنا المنهج التحليلي المقارن إذ سنعمد إلى تحليل النصوص القانونية في التشريعات الضريبية العراقية ونقارنها مع التشريعات الضريبية في الولايات المتحدة وفرنسا بغية الوصول إلى انجح الحلول لمشكلة الدراسة .

خامساً :- هيكلية الدراسة :- في سبيل ذلك سنقسم هذه الدراسة على ثلاثة مباحث نسبقها بتمهيد نتحدث فيه عن التطور التاريخي للضرائب ذات القالب الحر ، أما في المبحث الأول فسنتكلم عن التعريف بالضرائب ذات القالب الحر وتمييزها مما قد يختلط بها من اصطلاحات ، وفي الثاني عن الأساس الفلسفي لها وعلاقتها بمبدأ القانونية ، وفي الثالث والأخير عن التطبيقات لهذا النوع من الضرائب ، لنختم بأهم الاستنتاجات والتوصيات والله ولي التوفيق .



تمهيد:- التطور التاريخي للضرائب ذات القالب الحر

بغية الإحاطة بالأساس التاريخي للضرائب ذات القالب الحر لا بد من التعرف على جذورها التاريخية في الدول والإمبراطوريات في العصور القديمة والوسطى والحديثة سواء في الغرب أم في الشرق لذا سنقسم التمهيد على نقطتين وكما يأتي:-

أولاً:- في الغرب

كانت الضرائب في الإمبراطوريتين الرومانية واليونانية تعبير صادق عن إرادة السلطة الحاكمة ولم يكن للشعب أي دور فيها ، إلا في بعض المدن اليونانية التي مثلت تطبيقاً للديمقراطية المباشرة ، إذ كان الإمبراطور يفرض الضرائب ويعفي منها ويقرر جبايتها بناء على رغبته وحاجته إلى المال وبذا تتعدد الضرائب في أشكالها وأنواعها^(١) ، ولما كان الأمر كذلك فإن 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 اليقين فيها ، فضلاً عن قدرة الإمبراطور والعاملين على جباية الضريبة على تفسير أوامر الفرض والإعفاء بالشكل الذي يجعلها تتميز بالمطاطية وعدم الثبات.

أما في العصور الوسطى ونتيجة لسيطرة الإقطاع فقد تعقد الأمر على الشعب إذ مثل سادة الإقطاع دولاً داخل الدولة فأضحت الضرائب تفرض من قبلهم وتجبى من عمالهم في كل إقطاعية على أن يقوموا بدفع جزء من حاصلها للملك^(٢) وفي هذه الفترة بقيت الضرائب ذات القالب الحر هي السائدة نتيجة للمرونة التي كانت تتميز بها وأمر فرض الضريبة وتفسيرها.

وبقى الحال هكذا حتى بدأت سلطة الملك تعود لها القوة فظهرت الدول القومية ، ففي انكلترا تحالف الملك مع الطبقة البرجوازية فأسهم هذا التحالف في إضعاف والقضاء على سلطة الإقطاع وأصبحت الضرائب لا تفرض إلا بموافقة ممثلي الشعب من أبناء هذه الطبقة فبدأت ملامح الضرائب ذات القالب المحدد تتضح شيئاً فشيئاً ، إذ لم تعد الضرائب تمثل على الأقل نظرياً رغبة الحاكم ، بل الشعب ممثلاً بالطبقة البرجوازية إلا أن تهديد هذه الطبقة لسلطة الملك دفعه إلى القضاء عليها وإعادة الحكم الاستبدادي^(٣) وإعادة الضرائب ذات القالب الحر إلى الواجهة من جديد واستمر الحال كذلك حتى صدور العهد الأعظم لسنة ١٢١٥ وتوالت بعده اللوائح والمواثيق من لائحة الحقوق سنة ١٦٢٨ وميثاق الحقوق لسنة ١٦٨٩ التي منعت فرض ضرائب إلا بموافقة وفي الحدود والمواعيد والطرق التي يأذن بها البرلمان^(٤) فكان أن تحول الأمر إلى الضرائب ذات القالب المحدد بعد الالتزام بقاعدة اليقين وعدم منح السلطة التنفيذية أية سلطات في مجال فرض الضرائب وجبايتها وان بقي لها دور في الإعفاء منها.

والحال ذاته في فرنسا إذ استطاعت الملكية المستبدة أن تفرض رغباتها بما فيها الضرائب وكان ذلك من خلال مجلس الولايات العامة الموالي للملك وبحلول عام ١٦١٤ بدأ الملك بفرض الضرائب كما يشاء دون الرجوع إلى مجلس يمثل الشعب فسادت الضرائب ذات القالب الحر إلى أن اندلعت الثورة عام ١٧٨٩ فكان من أهم إنجازاتها تقرير عدم فرض الضرائب إلا بقرار صريح من الجمعية الوطنية الممثلة للشعب^(٥) فتحول الأمر إلى الضرائب ذات القالب المحدد وبقي كذلك حتى صدور دستور الجمهورية الخامسة الذي منح في المادة (٣٧) منه بعض السلطات للسلطة التنفيذية في عدة أمور من بينها الضرائب فأصبح هناك مزوجة بين الضرائب ذات القالب المحدد والضرائب ذات القالب الحر.

وفي الولايات المتحدة كانت تطبيق القوانين الانكليزية ، ومنذ صدور دستورها لسنة ١٧٨٧ أضحت الضرائب ذات القالب المحدد هي المعتمدة في شؤون الفرض والجباية دون الإعفاء الذي أمكن أن يكون بالضرائب ذات القالب الحر.



ثانياً:- في الشرق

ولم يختلف الأمر في الشرق عنه في الغرب في العصور القديمة إذ بقيت الدولة الفارسية القديمة تأخذ بالضرائب ذات القالب الحر نتيجة لتحكم السلطة التنفيذية ممثلة بالملك بعملية فرض الضريبة وجبايتها وتعديلها والإعفاء منها وتفسير أوامر فرضها مبنية على رغبة الملك والأمير والجباة^(٦) حتى تكوين الدولة الحديثة واعتماد مبدأ القانونية والأخذ بالضرائب ذات القالب المحدد.

وكذا الحال في بلاد النيل وبلاد الرافدين إذ بقيت إرادة الحاكم هي المصدر الوحيد للقانون بما فيه القانون الضريبي طيلة العصور القديمة فمثلت تجسيدا حياً للضرائب ذات القالب الحر إلى أن ظهر الإسلام فحدد معالم الفرائض المالية وبدأ يأخذ بالضرائب ذات القالب المحدد إذ لم تعد فيه الفرائض مبنية على رغبة الحاكم ولا رغبة عمال الجباية وإنما على أساس مبادئ الشريعة الإسلامية المستقاة من القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة وإجماع علماء الأمة ، ولا يقف الأمر على الفرائض الإسلامية المقررة في المصادر أعلاه بل يتعداه إلى الضرائب التي يمكن لولي أمر المسلمين فرضها على المسلمين إذ إنها لا تمثل إرادته ، بل ينبغي أن تتوافق مع أحكام الشريعة الإسلامية وان تلبى حاجة الأمة الإسلامية^(٧)

واستمر الأمر كذلك حتى في ظل العهد العثماني إلى أن صدر النظام الأساسي لسنة ١٨٧٦ واخذ بمبدأ قانونية الضريبة تماشياً مع الأنظمة الغربية فكانت أيضاً الضرائب ذات القالب المحدد في أمور فرض الضريبة وجبايتها وترك الإعفاء ليكون بين الضرائب ذات القالب المحدد والحر.

وعلى ذات المنوال استمر الحال في الدول العربية التي كانت جزءاً من الدولة العثمانية ومنها العراق إلى أن جاء الاحتلال البريطاني لسنة ١٩١٨ ، وبدأ الاحتلال بفرض بعض الضرائب ذات القالب الحر حتى صدور القانون الأساسي العراقي لسنة ١٩٢٥ الذي أخذ بمبدأ القانونية في أمور الفرض والجباية والإعفاء وصدر في ظله قانون ضريبة الدخل رقم ٥ لسنة ١٩٢٧ والقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٣٩^(٨) ثم القانون رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦^(٩) والتي احتوت جميعاً على بعض التطبيقات للضرائب ذات القالب الحر مخالفة لمبدأ القانونية الدستوري ، وكذلك دستور ١٩٥٨ الذي اخذ بمبدأ القانونية في أمور الفرض والإعفاء ، ودستور ١٩٦٤ ، ودستور ١٩٦٨ وصدرت في ظل هذه الدساتير مجموعة من قوانين الضرائب التي مزجت بين الضرائب ذات القالب المحدد والحر مخالفة مبدأ القانونية الصارم منها قانون ضريبة الدخل رقم ٧٥ لسنة ١٩٥٩^(١٠) وقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩^(١١) وقانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢^(١٢) ، أما دستور ١٩٧٠ فإنه قصر القانونية في الفرض والجباية واغفل النص على الإعفاء فكان أن صدرت في ظله مجموعة من القوانين الضريبية منها قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢^(١٣) ، والقرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧^(١٤) الذي فرض ضريبة المبيعات ، وقانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ ، والقرار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢^(١٥) الذي فرض الضريبة على نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه ، وقد جاءت هذه القوانين تمولجاً بالضرائب ذات القالب الحر سواء في الفرض أو الإعفاء أو الجباية.

وجاء الاحتلال الأمريكي في سنة ٢٠٠٣ ففرض ضرائب جديدة منها ضريبة إعادة إعمار العراق بأمر سلطة الائتلاف المؤقتة (سيئة الصيت) رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣^(١٦) التي جسدت ارتداداً نحو الضرائب ذات القالب الحر قبل صدور قانون إدارة الدولة العراقية لسنة ٢٠٠٤ الذي أكد على مبدأ القانونية في الفرض والجباية والإعفاء وصدر الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ^(١٧) الذي استمر على النهج الصارم لمبدأ القانونية في الفرض والإعفاء والجباية ولكن القوانين الضريبية العراقية بقيت وتعديلاتها تمزج الضرائب ذات القالب الحر مع الضرائب ذات القالب المحدد رغم التعديلات الكثيرة التي طالتها والتي لم تستطع أن تعمل فيها تحول نحو الابتعاد عن الضرائب ذات القالب الحر عملاً بأحكام الدستور.



المبحث الأول : - التعريف بالضرائب ذات القالب الحر

أما وقد انتهينا من التعرف على التطور التاريخي للضرائب ذات القالب الحر ، فقد آن لنا أن نوجه أنظارنا صوب مفهوم هذا النوع من الضرائب لغَةً واصطلاحاً ثم تمييزها مما يختلط بها من اصطلاحات وذلك في مطلبين وكما يأتي:-

المطلب الأول : - مفهوم الضرائب ذات القالب الحر

لا يمكن الوصول إلى الفهم الشامل لمعنى اصطلاح معين إلا بالتعرف على معناه لغَةً واصطلاحاً وهو ما سنفصله في فرعين وكما يأتي:-

الفرع الأول : - الضرائب ذات القالب الحر لغَةً

الضريبة صفة على وزن فعيلة من الاسم ضريبة المشتق من الفعل ضرب الذي يعني الفرض والإجبار^(١٨) والضريبة من ضرب ضرباً^(١٩) وصيغ صيغة 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 الإنسان من جزية وغيرها ، والقياس واحد كأنه قد ضرب به ضرباً^(٢٠)

أما القالب:- فهو بفتح اللام الخف وغيره ومنهم من يكسرها والقالب بكسرها البسر الأحمر ، و(أبو قلابة) من التابعين^(٢١) والقالب الشيء الذي تفرغ فيه الجواهر ليكون مثلاً لما يصاغ منها وكذلك قالب الخف ونحوه.^(٢٢)

والحر:- الخالص من الشوائب يقال ذهب حر، إي لا نحاس فيه وفرس حر: أي عتيق الأصل والخالص من الرق والكريم جمعه أحرار وحرائر الأشياء وأفضلها وقد تأتي بمعنى الجزر الظاهر على الوجه يقال للطم حر وجهه ومن القول أو الفعل قال هذا من حر الكلام وما هو منك بحر، بحسن ولا جميل^(٢٣) وحر مسموح به ومجاز دخول حر ومجرى حر الذي يتم بدون إكراه أو ضغط ومنطقة حرة تتداول فيها البضائع من دون قيود جمركية ونظام حر لا تخضع فيه الحرية الاقتصادية لقيود ورأي حر يكره الخضوع ويأبى أن يكون تابعاً لآخر.^(٢٤) ومن هنا فالضرائب ذات القالب الحر هي الفرائض المالية غير المحددة ابتداءً .

الفرع الثاني : - الضرائب ذات القالب الحر اصطلاحاً

على الرغم من ندرة الإشارة إلى اصطلاح الضرائب ذات القالب الحر في كتابات الفقه المالي والضريبي ذلك أن هذا الاصطلاح تم سحبه من فقه القانون الجنائي إلى فقه القانون الضريبي لاشتراك كلا القانونين بمبدأ الشرعية ومبدأ القانونية.^(٢٥)

إذ يفرض مبدأ قانونية الضريبة حصر الاختصاص في شؤون الضرائب بالسلطة التشريعية المختصة ، وإذا ما أرادت هذه الأخيرة أن تفرض ضريبة أو تعفي منها أو تقرر جبايتها فإنها ستصعب ذلك في نص قانوني تضمنه قاعدة قانونية ضريبية تضمنها عنصري الفرض والحكم يتمثل الأول في الواقعة أو التصرف القانوني الذي يترتب المشرع عليه أثراً معيناً^(٢٦) ، ومثاله المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي توصي بتنزيل بعض النفقات كشكل من أشكال الإعفاء الضريبي ، أما الثاني فيتجسد في الأثر الذي يرتبه المشرع على تحقق العنصر الأول (عنصر الفرض) وهو في مثالنا الإعفاء من الضريبة عندما تتحقق حالة مما ذكر في فقرات المادة الثامنة أعلاه.

وإذا كان عنصر الحكم في القاعدة الضريبية المحكومة بمبدأ القانونية ، إما أن يكون فرضاً للضريبة أو إعفاءً منها أو جبايتها فان عنصر الفرض قد يتخذ أشكالاً متعددة لا يمكن حصرها لذا يتوجب على المشرع تحديد



مضمون هذا العنصر والذي يتخذ صوراً ثلاثة هي الواقعة القانونية أو التصرف القانوني أو نتيجة إحداهما ولا يتحدد مضمون هذا العنصر إلا بتحديد الواقعة المنشئة أو المعفية أو المسببة للجباية من خلال تصميم قالب يعد بمثابة أنموذج وصفي مجرد ، فيه عناصر تلك الواقعة التي تكون الضريبة^(٢٧) أو الإعفاء منها بصفقتها نظاماً قانونياً . ولكن الإشكالية تبدأ في كيفية ملأ هذا القالب بالمضمون المناسب والتي يستعمل المشرع لحظها أسلوب تجزئة القاعدة الضريبية والقاعدة الضريبية على بياض ويقرر في نص قانوني ما عنصر الحكم ويحيل في بلورة أو إكمال عنصر الفرض فيها إلى نص قانوني آخر أو إلى تعليمات تصدرها السلطة التنفيذية ، إذ لا ضرورة في اجتماع عنصري الفرض والحكم للقاعدة الضريبية في نص واحد.^(٢٨)

وإذا كان المشرع قد حدد الأنموذج القانوني للضريبة أو الإعفاء أو الجباية وضمنه تفصيلاً للواقعة النموذجية بتوضيحه بدقة شديدة نوع الواقعة من واقعة قانونية أو تصرف قانوني وحدد هذه الواقعة ومقوماتها وبقيّة الأوصاف التي تحدد معالمها فنكون أمام ضريبة ذات قالب محدد ومثالها الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي جعلت أرباح الأعمال التجارية مصدراً من مصادر الضريبة فالأعمال التجارية قد تم تحديدها بدقة في قانون التجارة العراقي النافذ.^(٢٩)

ولكن هناك بعض الضرائب تأتي طبيعتها أو يأبى المشرع أن يحدد عنصر الفرض فيها مسبقاً ، ويفضل ترك تفاصيل الواقعة المنشئة أو المعفية أو المسببة للجباية لجهة أخرى مستخدماً أيضاً تجزئة القاعدة الضريبية على بياض وإكمال القاعدة الضريبية بالإحالة إلى تعليمات تصدرها السلطة التنفيذية أو إلى العرف أو قواعد العدالة أو أحكام القضاء أو مبادئ الشريعة الإسلامية الغراء لنكون أمام ضريبة ذات قالب حر^(٣٠) ومثالها الحي المادة الثانية من قانون ضريبة العرصات العراقي النافذ التي أحالت إلى قرار من مجلس الوزراء لاستثناء بعض الاقضية والنواحي من الخضوع لأحكام هذا القانون لتصبح العرصات الواقعة ضمن حدود بلدياتها معفية من ضريبة العرصات.

ويبدو أن مبررات الأخذ بالضرائب ذات القالب الحر هي التخلص من أزمة القاعدة الضريبية عن طريق مواجهة الحالات المستقبلية التي تعجز الضرائب ذات القالب المحدد التي تنسم في الغالب بالجمود وعدم المرونة ، ناهيك عن ضرورات الأخذ بالتفريد الضريبي الذي يأخذ بنظر الاعتبار في عملية فرض الضريبة وتقديرها على المكلف بجميع ظروفه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والنفسية وظروف الوعاء والواقعة المنشئة للضريبة أو المعفية منها والذي يحقق العدالة الضريبية التي تهدرها المساواة القانونية التي تقترن بالضرائب ذات القالب المحدد ، كما أن فيها إشراك لجهات أخرى إلى جانب السلطة التشريعية في شؤون الضرائب كالسلطة التنفيذية الأقرب إلى المكلفين والمجتمع بأعرافه وتقاليد الشريعة الإسلامية التي تمثل دين الغالبية العظمى من أبناء بعض البلدان ، فضلاً عن انه يتمشى مع الاتجاه المعاصر نحو الحد من عمومية القاعدة القانونية.

ومن هنا يمكننا وضع تعريف لهذه الضرائب بأنها نوع من أنواع الضرائب التي يترك المشرع تحديد احد عناصر الركن المادي فيها لجهة أخرى غير السلطة التشريعية.

وبذا فان أركان هذه الضريبة لا تختلف عن أركان الضرائب الأخرى ذات القالب المحدد من ركن مادي يتمثل في الواقعة المنشئة للضريبة أو المعفية منها أو المسببة لجبايتها وركن شرعي يتجسد في أن عملية الفرض أو الإعفاء أو الجباية ينبغي أن تكون على شكل قانون صادر عن السلطة التشريعية المنتخبة في البلاد.^(٣١)

بيد أن للضرائب ذات القالب الحر خصائص تميزها من غيرها من الضرائب يمكن إدراجها فيما يأتي:-

١- إن القاعدة الضريبية التي تضمها تكون فيها دائماً إحالة إلى مصدر آخر كالقانون أو التعليمات أو العرف أو أحكام القضاء أو مبادئ العدالة أو مبادئ الشريعة الإسلامية .

٢- إنها تمثل تجزئة للقاعدة الضريبية أو قاعدة ضريبة على بياض أو تكملة للقاعدة الضريبية.

٣- عدم تحديد عنصر الفرض في القاعدة الضريبية التي تضمها بشكل دقيق وتفصيلي وإنما يترك تفصيله أو بعض هذا التفصيل لمصدر آخر من مصادر القانون أو جهة أخرى غير السلطة التشريعية.



- ٤- اشترك أكثر من جهة في تحديد عناصر الركن المادي فيها.
- ٥- ابتعادها عن قاعدة اليقين في القاعدة الضريبية إذ لا تتضح صورة هذه الضريبية أو المكلفين بها أو وعائها أو الواقعة المنشئة لها أو المعفية منها أو المسببة لجبايتها عند صدور قانون الفرض أو الإعفاء وإنما يعتمد ذلك على اكتمال عناصر الركن المادي بتدخل الجهة التي تمت الإحالة إليها وتحديد تلك العناصر.
- ٦- تتسم القاعدة التي تضمها بالمرونة وعدم الجمود بسبب ترك الركن المادي للضريبة فيها أو على الأقل في جانب منه حراً كمحاولة للتخلص من الجمود الذي يكتنف القاعدة الضريبية المحكومة بمبدأ القانونية.

المطلب الثاني : - تمييز الضرائب ذات القالب الحر مما يختلط بها من اصطلاحات

قد يختلط مفهوم الضرائب ذات القالب الحر مع بعض الاصطلاحات كالضرائب ذات القالب المحدد وكذلك الضرائب بناء على قانون ، لذا سنحاول في فرعين تمييزها منها وكما يأتي:-

الفرع الأول :- تمييز الضرائب ذات القالب الحر من الضرائب ذات القالب المحدد

لقد عرفنا في المطلب السابق الضرائب ذات القالب الحر وحددنا خصائصها لذا فان ضرورات المقارنة تتطلب منا أن نعطي تعريف للضرائب ذات القالب المحدد ونبين خصائصها لننتقل بعد ذلك إلى بيان أوجه الشبه والاختلاف بينهما.

ومع أن آثار الفقه الضريبي قد خلت من تعريف للضرائب ذات القالب المحدد ، على أن الاستعانة بأراء الفقه الجنائي فيما يتعلق بالجرائم ذات القالب المحدد^(٣٢) قد تعيننا في وضع تعريف لها لنقول بأنها نوع من أنواع الضرائب التي ينفرد المشرع في تحديد جميع أركانها وعناصرها تحديداً دقيقاً دون أن يترك لأية جهة أخرى فرصة للتدخل في ذلك التحديد.

ويمكن أن يتم الأخذ بهذا النوع من الضرائب للمحافظة على مبدأ القانونية واهم نتائجه المتعلقة بحصر الاختصاص في الشؤون الضرائبية بالسلطة التشريعية المنتخبة إذ أن ترك عملية تحديد احد عناصر الركن المادي في الضريبة أو الإعفاء أو الجباية لجهة أخرى سيقوض مبدأ القانونية في صورته التقليدية الصارمة ، ذلك انه سيجعل تلك الجهة صاحبة الكلمة الفصل في عملية الفرض أو الجباية أو الإعفاء حيث يتوقف ذلك على تدخلها في عملية التحديد.^(٣٣)

فضلاً عن أن الالتزام بقاعدة اليقين في القاعدة الضريبية يتطلب أن يحدد المشرع جميع تفاصيل الضريبة بشكل دقيق بحيث يستطيع المكلف معرفة ما له وما عليه عند وضع القاعدة الضريبية ولا ينتظر تدخل جهة أخرى لتقوم بتحديد تلك العناصر مما يشوش على المكلف ويجعل النصوص الضريبية غير واضحة تحتمل أكثر من تفسير مما يفتح الباب أمام الاختلافات الفقهية وهو ما يقود حتماً إلى قلة الوعي الضريبي الذي يقود بدوره إلى محاولات للتهرب الضريبي.^(٣٤)

ومن التعريف أعلاه يمكن إدراج أهم خصائص الضرائب ذات القالب المحدد وهي:-

- ١- أنها لا تتطلب دائماً إحالة إلى مصادر قانون أخرى لتكملة القاعدة الضريبية التي تتضمنها.
- ٢- قد يكون فيها تجزئة للقاعدة الضريبية ولكنها لا تمثل قاعدة ضريبية على بياض أو تكملة للقاعدة الضريبية.
- ٣- التحديد الدقيق لعناصر القاعدة الضريبية التي تضمها بما فيها عنصر الفرض ومنع أية جهة أخرى من التدخل في عملية التحديد.
- ٤- تجسيدها وتكريسها لمبدأ القانونية ونتائجه وخاصة نتيجة حصر الاختصاص في شؤون الضرائب بالسلطة التشريعية المنتخبة .



٥- التزامها بقاعدة اليقين ، إذ تكون فيها الصورة واضحة أمام المكلف بعدها تبين له نطاق سريانها من حيث الأشخاص والأموال والزمان والمكان وكل ما له علاقة بحقوقه والتزاماته تجاه الإدارة الضريبية.
٦- تكون أكثر القواعد الضريبية التي تحوي ضرائب ذات قالب محدد قواعد جامدة بعيدة عن المرونة ، على أن ذلك لا يشمل جميع تلك القواعد بل قد تكون هناك بعض القواعد التي تضم ضرائب ذات قالب محدد ، مثل صدر المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل التي حددت شروط تنزيل النفقات والتي فيها من المرونة بحيث تجعل أية نفقات تنطبق عليها تلك الشروط واجبة التنازل من الوعاء الضريبي.
وبعد هذا العرض المركز لأهم مبررات وخصائص الضرائب ذات القالب المحدد لا بد لنا أن نتعرف على أوجه الشبه والاختلاف بينها وبين الضرائب ذات القالب الحر وذلك في نقطتين وكما يأتي:-
أولاً:- أوجه الشبه

تتشابه الضرائب ذات القالب المحدد مع الضرائب ذات القالب الحر بما يأتي:-

- ١- وجود التجزئة في القواعد الضريبية التي تضم كل منهما.
- ٢- إذا كانت الضرائب ذات القالب المحدد تشكل تجسيدا لمبدأ القانونية فان ذلك لا يعني أن الضرائب ذات القالب الحر تمثل تقويضا لمبدأ القانونية بل أن هناك الكثير من الضرائب ذات القالب الحر فيها تكريس والتزام بمبدأ القانونية أيضاً.
- ٣- اشتراكها في الأركان ، إذ أن جميع الضرائب لها ركنين عامين هما المادي والشرعي فضلاً عن الأركان الخاصة.
- ٤- وجود الإحالة في القواعد الضريبية التي تضم كل منهما.

ثانياً :- أوجه الاختلاف

رغم جميع أوجه التشابه أعلاه فان بينهما اختلافات كثيرة تجعل التفرقة بينهما واضحة وأهمها:-

- ١- وجود الإحالة وتجزئة القاعدة الضريبية بشكل دائم في الضرائب ذات القالب الحر ووجودها بشكل نادر في الضرائب ذات القالب المحدد وحتى لو تمت فإنها ستكون إلى السلطة التشريعية ذاتها لتحديد في نص قانوني آخر العناصر المفقودة في الركن المادي للضريبة.
- ٢- التحديد الدقيق لعنصر الفرض في القاعدة الضريبية في الضرائب ذات القالب المحدد لاستقلال السلطة التشريعية بهذه المهمة ، في حين أن عنصر الفرض في القاعدة الضريبية يكون مطاطاً قابلاً للتحديد اللاحق من قبل جهة أخرى إلى جانب السلطة التشريعية.
- ٣- الالتزام الصارم بمبدأ القانونية في الضرائب ذات القالب المحدد ، وتقويض مبدأ القانونية في بعض حالات الضرائب ذات القالب الحر كما سنفصل في الفرع التالي .
- ٤- من الناحية التاريخية فان الضرائب ذات القالب الحر اسبق من الضرائب ذات القالب المحدد التي بدأت بذورها الأولى مع بزوغ شمس مبدأ القانونية.
- ٥- تجسد الضرائب ذات القالب المحدد قاعدة اليقين ، 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 إكمالها بأحد المصادر الأخرى كالعرف ومبادئ العدالة ومبادئ الشريعة الإسلامية .

الفرع الثاني : - تمييز الضرائب ذات القالب الحر من الضرائب بناءً على قانون

بعد نضال طويل ضد الملكيات المستبدة استطاعت الشعوب أن تحصل على إقرار مبدأ قانونية الضريبة في الوثائق الدستورية وحصر الاختصاص في شؤون الضرائب بالسلطة التشريعية المنتخبة كتعبير عن الانسجام بين السلطة والحرية ، إذ أن الشعب وحده يمثل حاكماً ومحكوماً في الوقت ذاته.



ولكن ونتيجة للتطور الذي أصاب دور الدولة وتعدد مهامها والرغبة في إتباع سياسات ضريبية متنوعة ترمي إلى تحقيق أهداف المجتمع المختلفة من اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية ، كما هو الحال في الاستعانة بالضرائب كأداة للتوجيه الاقتصادي أو لحل المشاكل الاقتصادية أو لحل مشكلة البطالة أو لتشجيع المدخرات أو الاستثمار ، فضلاً عن استعمال الضرائب غير المباشرة الأقل حساسية بالنسبة للمكلفين أدى ذلك كله إلى انحسار أهمية مبدأ قانونية الضريبة والميل نحو استعمال المراسيم واللوائح والأوامر والتعليمات التي تفوض السلطة التشريعية السلطة التنفيذية في إصدارها بغية مواكبة التطورات التي تطرأ على الساحة الاقتصادية أو الاجتماعية. (٣٥)

ويبدو لنا أن عملية التخفيف من وطأة مبدأ القانونية ونسبة هذا التخفيف تعتمد على مدى الوعي السياسي الذي وصل إليه المجتمع فكلما ارتفع الوعي السياسي والثقة بالسلطة التنفيذية كلما سمح للأخيرة بان تتدخل في تقرير شؤون الضرائب في البلاد وبهذا نجد أن بعض الدول لا زالت وبسبب انخفاض الوعي السياسي وضعف الثقة بالسلطة التنفيذية تحرص على منع أي تدخل لهذه السلطة في شؤون الضرائب وحصر الاختصاص بالسلطة التشريعية في عمليات الفرض والجباية والإعفاء ، نلاحظ بعض الدول بدأت تقلص من نطاق سريان هذا المبدأ لتقتصره على الفرض والجباية دون الإعفاء الذي أجازت أن يكون من الاختصاصات التي يمكن أن تخولها السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية ومنها الكثير من الدول العربية. (٣٦) ولكن دولاً أخرى ذهبت أبعد من ذلك إذ جعلت حتى عملية فرض الضريبة من اختصاصات السلطة التنفيذية على الأقل بتفويض من السلطة التشريعية ، كفرنسا ، والحقيقة أن منح السلطة التنفيذية أو تخويلها سلطة الإعفاء من الضريبة يوازي سلطة فرض الضريبة ذلك أنها عندما تقرر عدم إعفاء فئة معينة من الضريبة فكأنها قامت بتأكيد فرض الضريبة على غيرهم فهي في النهاية من يتحكم فيمن يبقى خاضعاً للضريبة ممن يعفى منها. (٣٧)

وعموماً فإن الضرائب بناء على قانون هي الضرائب التي تملك السلطة التنفيذية اختصاصاً مفوضاً بشأنها ، وإذا كان هذا النوع من الضرائب لا يختلف عن غيره من الضرائب من حيث الأركان العامة والخاصة للضرائب بشكل عام فإن لها خصائصها التي تميزها من البقية وأهمها:-

١- أنها ضرائب يمكن أن تأخذ شكل ضريبة ذات قالب محدد عندما تستقل السلطة التنفيذية بتحديد جميع عناصرها أو ضريبة ذات قالب حر عندما تترك لها مهمة تحديد احد عناصر الركن المادي فيها.

٢- إن فيها تخويل من السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بشأن فرض الضريبة أو الإعفاء منها أو جبايتها .

٣- فيها دائماً إحالة من نص تشريع عادي صادر عن السلطة التشريعية إلى نص تشريع فرعي صادر عن السلطة التنفيذية.

٤- إن القاعدة الضريبية التي تضمها تشكل دائماً قاعدة ضريبية على بياض وهي إحدى الصور الخاصة لتجزئة القاعدة الضريبية .

٥- لا تشكل دائماً خرقاً أو تجاوزاً على مبدأ قانونية الضريبة ، فالأمر يعتمد على النص الدستوري فإذا ما حصر الاختصاص بالسلطة التشريعية في جميع أمور الفرض والجباية والإعفاء فإن الضرائب بناء على قانون ستشكل بلا ريب خرقاً لمبدأ القانونية ، أما إذا ما أجاز المشرع الدستوري للسلطة التشريعية أن تفوض بعض اختصاصاتها في الفرض أو الإعفاء أو الجباية للسلطة التنفيذية فإن الضرائب بناء على قانون ستمثل تكريساً لمبدأ القانونية.



وبعد هذا الشيء من التفصيل في خصائص الضرائب بناء على قانون لا بد لنا من التعرف على أوجه الشبه والاختلاف بينها وبين الضرائب ذات القالب الحر وذلك في نقطتين وكما يأتي:-

أولاً:- أوجه الشبه

تتشترك الضرائب بناء على قانون والضرائب ذات القالب الحر بما يأتي:-

- ١- غالباً ما تشكل الضرائب بناء على قانون ضرائب ذات قالب حر.
- ٢- كلاهما يمكن أن يشكل خرقاً لمبدأ القانونية ويمكن أن يمثل تجسيداً له.
- ٣- كلاهما فيها إحالة من نص قانون إلى تعليمات أو لوائح.
- ٤- كلاهما محتواة قاعدة ضريبية فيها تجزئة.

ثانياً:- أوجه الاختلاف

رغم أوجه الشبه فان الضرائب بناء على قانون والضرائب ذات القالب الحر تختلفان بان الأولى لا تمثل سوى صورة من صور الثانية وهي الصورة التي تكون مجسدة في قاعدة ضريبية على بياض حيث يحيل المشرع إلى السلطة التنفيذية لتكملة شق الفرض في القاعدة الضريبية في حين ان هناك صور أخرى لا تمثل ضرائب بناء على قانون وهي صورة الإحالة إلى العرف أو مبادئ الشريعة الإسلامية الغراء أو مبادئ العدالة أو أحكام القضاء لتكملة القاعدة الضريبية.

المبحث الثاني : - الأساس الفلسفي للضرائب ذات القالب الحر

إذا كان مبدأ قانونية الضريبة يجد أساسه الفلسفي في ان الضرائب تمثل مساساً بحق الفرد في ماله مما يتطلب أن يتم ذلك بواسطة هيئة تمثل الفرد صاحب الحق لكي لا يتعسف في استخدام السلطة المناطة بالدولة وبالشكل الذي يكرس التوافق بين السلطة والخضوع لها ، اذ يصبح الفرد مسؤولاً بصورة غير مباشرة عن تكليف نفسه بالضريبة كونه حاكماً ومحكوماً في الوقت ذاته^(٣٨) ، فان الضرائب ذات القالب الحر تحتاج هي الأخرى إلى أن نبحث عن الأساس الفلسفي للأخذ بها وهو ما سنتناوله في مطالب ثلاثة وكما يأتي:-

المطلب الأول : - الضرائب ذات القالب الحر تخفيف من وطأة مبدأ القانونية

إن الأخذ بمبدأ القانونية بشكله الصارم الذي يجعل شؤون الفرض والجباية والإعفاء من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية ويمنع الإحالة إلى أي مصدر آخر من مصادر القانون لإكمال القاعدة الضريبية الداخلة ضمن نطاقه ، يجعل هذه القاعدة تنزلق في أزمة مما يجعلها غير قادرة على مواكبة التطورات الحديثة في المجتمع والتي تتسارع نتيجة للاكتشافات والاختراعات العلمية المتجددة^(٣٩) ، كما انه يبعد السلطة التنفيذية عن سلطة القرار في شؤون الضرائب رغم كونها الأقرب إلى المكلفين والأولى بأحوالهم المالية مما يفترض منحها سلطات أوسع في هذا الخصوص على حساب السلطة التشريعية^(٤٠) ، فضلاً عن انه سيؤدي إلى إدراك المساواة القانونية التي تحقق العدل الضريبي دون العدالة الضريبية التي تتطلب اخذ المساواة الحقيقية التي لا يمكن إدراكها إلا بتنفيذ التفريد الضريبي والحد من عمومية القاعدة الضريبية قدر الإمكان .^(٤١)

بيد أننا لا نرى أن هناك أزمة حقيقية للقاعدة الضريبية ، فكثيراً ما يستعين المشرع بأسلوب الصياغة المرنة للنصوص الضريبية ما يبعدها عن الجمود ، كما ان التشريعات الضريبية قاطبة تمنح السلطة التنفيذية سلطات تضيق وتتسع حسب مقدار ثقة السلطة التشريعية بالسلطة التنفيذية أو ربما حسب سيطرة الأخيرة على الأولى ، فضلاً عن أن هناك ميلاً نحو الحد من عمومية القاعدة الضريبية بالشكل الذي يسمح بالوصول بهذه القاعدة إلى تلبية جميع ظروف المكلف لتحقيق المساواة الحقيقية وبالتالي العدالة الضريبية عن طريق التفريد الضريبي.^(٤٢)



المطلب الثاني:- الضرائب ذات القالب الحر مرحلة من مراحل تطور الضريبة

إن الضريبة مثلها مثل باقي الظواهر القانونية لا تبقى بهيئة أو صورة واحدة وإنما تتطور لتنفيذ صوراً مختلفة ، وقد رأينا عند حديثنا عن التطور التاريخي للضرائب ذات القالب الحر كيف كانت تمثل في بداية ظهور الضرائب القاعدة العامة أو تكاد تكون الصورة الوحيدة للضريبة ، حيث كان الوضع القانوني والسياسي آنذاك من غياب الدولة القانونية وانفراد الحاكم بجميع السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية لا يسمح بغير هذه الصورة من الضرائب كونها تمثل رغبات الحاكم التي لا يحدها حد باعتباره الإله أو المفوض من قبله أو أن العناية الإلهية هي التي أوصلته إلى هذا الموقع من حكم الشعب.^(٤٣)

على أن ما أفضى إليه تغير الموقف نحو الدولة القانونية واعتماد مبدأ الفصل بين السلطات بنسب تختلف من دولة إلى أخرى لتنفرد كل سلطة بمهمة لا تشاركها فيما غيرها من السلطات وصيرورة الشؤون الضريبية من حصة السلطة التشريعية الممثلة للشعب ، مما تطلب التحول من صورة الضرائب ذات القالب الحر إلى صورة الضرائب ذات القالب المحدد بحيث أضحت هذه الأخيرة تقريباً هي الصورة الفريدة للضرائب لعدة قرون ، ويبدو لنا أن هذا التطرف في اختيار صورة واحدة من صورتها الضرائب أعلاه يمثل نوع من أنواع التجارب لتلك الصور لمعرفة مدى نجاح كل منها ، وهو ما أثبت عدم إمكانية الأخذ بأي منها بشكل منفرد والاستغناء عن الثانية ، فضلاً عن أن تنامي الوعي السياسي وارتفاع الوعي الضريبي وزيادة الثقة بالسلطة التنفيذية ، ناهيك عن مجموعة الإشكاليات التطبيقية وعدم القدرة على مواجهة ما يستجد من أحوال في الواقع العملي نتيجة للأخذ بالضرائب ذات القالب المحدد أدى ذلك كله إلى دفع جميع الدول بما فيها من تبنت مبدأ القانونية بصورته التقليدية الصارمة^(٤٤) إلى المزوجة في تشريعاتها بين الصورتين معاً.

ولكن الأمر تطلب من المشرع العادي أن يجتهد في وصف الواقعة المنشئة أو المعفية أو المسببة للجباية في الضرائب ذات القالب الحر بان يحيل عند وصفه لمضمون قالبها إلى قاعدة أخرى غير ضريبية فيترك لها مهمة تحديد هذا المضمون وتفصيله بدقة ، أو بان يكتفي بالإحالة إلى فكرة عامة ثم يترك أمر تحديد مضمونها وضبط حدودها ومعالمها إلى الوسط الاجتماعي الذي ولدت فيه هذه الفكرة ونضجت لتكون عرفاً واجب التطبيق.^(٤٥)

وهو ما يتطلب جهداً مضاعفاً من السلطة التنفيذية (السلطة المالية) التي تجري عملية المطابقة بين الأنموذج القانوني الموصوف والآنموذج القانوني الواقعي لغرض التحقق من قيام الواقعة الفعلية لتنتهي بإطلاق حكمها بقيام المطابقة من عدمه ، ذلك أن الأمر إذا كان من السهولة بمكان في الضرائب ذات القالب المحدد فإنه ليس كذلك في الضرائب ذات القالب الحر ، فتجري المطابقة إما حسب رأي بنائين بتيقن السلطة المالية من أن الواقعة التي يجري مطابقتها تعد بمثابة الواقعة الفعلية للضريبة أو الإعفاء أو الجباية لتتيقن بالتبعية من أن الواقعة التي تجري مطابقتها تطابق الواقعة النموذجية التي وصفها المشرع ، أو كما يذهب الصيقي إلى أن تعمد السلطة التنفيذية إلى ما يحدد الواقعة بصورة غير مباشرة ولكنها مؤكدة ، فيجب أن تتيقن من أن ما حدث من واقعة يراد مطابقتها تصلح لأن تحقق الواقعة النموذجية التي وصفها المشرع.^(٤٦)

ولكن قد يدعي البعض أن في القول بان الضرائب ذات القالب الحر كانت الصورة الأولى للضرائب تاريخياً في غياب الدولة القانونية وانفراد الحاكم بجميع السلطات وأنها أيضاً تمثل الآن تطوراً على مستوى عال من الرقي وأنها جاءت بسبب ارتفاع الوعي السياسي وزيادة الوعي الضريبي والثقة العالية بالسلطة التنفيذية يعد تناقصاً لا يمكن قبوله.

غير أن رأياً كهذا ورغم وجاهته فإنه يتناسى أن بين الحالتين أمر مشترك ألا وهو اختصاص السلطة التنفيذية في شؤون الضرائب وهو ما كان سبباً في ظهور هذه الصورة من الضرائب في المرحلتين معاً ، كما أن ذلك لا يعني بأي حال من الأحوال أن هذه الصورة كانت محبذة في المرحلتين بل أن ظهورها الأول كان يمثل أسلوباً من أساليب الدكتاتورية ووسيلة من وسائلها وتجسيدا لغياب الدولة القانونية وذلك لان الاختصاص هنا



انتزعت السلطة التنفيذية انتزاعاً ولم يمنح لها ، أما في الحالة الثانية فان اختصاص السلطة التنفيذية في شؤون الضرائب لم يكن إلا تنفيذياً منسجماً مع أحكام الدساتير التي بدأت بمنح السلطة التنفيذية هذا الاختصاص بعد أن كسبت هذه السلطة ثقة جمهور الناخبين وممثليهم في البرلمان ، ومن هنا فلا نرى ضيقاً من وجود الضرائب ذات القالب الحر في مرحلتين تاريخيتين تتسم الأولى بالبعد عن النظام القانوني السليم وتمثل الثانية أرقى مراحل هذا التنظيم.

وعلى الرغم من ذلك فلا نستطيع القول أن هذا التطور يمثل الأساس الفلسفي لظهور هذه الصورة من صور الضرائب فالتطور تكون له أسباب مختلفة وربما تكون هذه الأسباب هي الأساس لهذه الضرائب.

المطلب الثالث : - تعاضد دور الجهات الأخرى غير السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية

يلاحظ ومنذ منتصف القرن الماضي تقريباً أن الدول بدأت بإعطاء دور للجهات الأخرى من غير السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية على أن الأسباب التي دفعت إلى ذلك كانت مختلفة وهو ما سنحاول التعرف عليه في الفروع الآتية:-

الفرع الأول : - تعاضد دور السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية

لان السلطة التنفيذية ممثلة برئيس الدولة أو رئيس مجلس الوزراء أو كلاهما تنتخب من قبل الشعب في النظام الرئاسي^(٤٧) والنظام المختلط^(٤٨) وأنها تتبثق عن البرلمان المنتخب من قبل الشعب في النظام البرلماني^(٤٩) ، لذا بدأت تتقلص الفروق بينها وبين السلطة التشريعية من ناحية تمثيل الشعب وهو السبب الرئيسي في وجود مبدأ القانونية إذ أن هذا المبدأ ما وجد إلا لمنع السلطات أو الجهات غير المنتخبة من الشعب (الحكام) من فرض الضرائب وحصر هذه المهمة بالسلطة التشريعية كونها تمثل الشعب الذي سيتحمل وقع الضريبة.

فعندما يزول هذا السبب وتتساوى السلطة التنفيذية مع السلطة التشريعية من حيث المصدر يزول بالمقابل المنع أو على الأقل يخفف هذا المنع لتمنح السلطة التنفيذية دوراً كبيراً في الشؤون الضريبية وخاصة في مسألة الإعفاء في الضريبة وهو ما كان ديدن العديد من الدساتير في الدول العربية والأجنبية ، ولم يقف الأمر عند هذا الحد بل طالت سلطاتها حتى بعض المسائل التي تتعلق بفرض الضريبة وجبايتها كما في بعض الدساتير وفق ما سنفصل لاحقاً.

ويبدو لنا أن ذلك يفسر لنا الأساس الذي عادت بموجبه الضرائب ذات القالب الحر في صورة الإحالة إلى التشريعات الفرعية التي تصدرها السلطة التنفيذية أو القرارات الإدارية الفردية التي تتبناها هذه السلطة إلى الواجهة مرة ثانية بعد أن غابت عن الساحة القانونية مدة ليست بالقليلة ، ولكنها اليوم بحلة جديدة تتوافق مع مبدأ القانونية.

الفرع الثاني : - الاعتراف بدور السلطة القضائية في الشؤون الضريبية

إذا كانت الثقة قد تزعت بالسلطة التنفيذية بسبب الدكتاتوريات وما نتج عنها من اعتداءات على حقوق الإنسان وعلى رأسها حق الإنسان في ماله عن طريق فرض الضرائب بشكل عشوائي يلبي رغبات تلك الدكتاتوريات ، فان الثقة كانت ولا زالت مرتبطة بالسلطة القضائية ، بل ان وجود هذه الأخيرة كان يخفف من تجاوزات السلطة التنفيذية.

وحتى في الدول التي نظرت بعين الريبة إلى السلطة القضائية كفرنسا بعد ثورتها لسنة ١٧٨٩ فإنها اضطرت إلى إنشاء قضاء إداري منحه الثقة الكاملة فكان له دوراً بارزاً في استنباط العديد من المبادئ العامة



القانون الضريبي التي كانت الأساس في استقلال أو ذاتية القانون الضريبي وانفصاله عن القانون الدستوري والقانون الإداري الذي كان مرتبطاً بهما^(٥٠).
لذا فلا غرابة أن نجد أن التشريعات الضريبية بدأت تأخذ ببعض أشكال الضرائب ذات القلب الحر المعتمدة على الإحالة إلى أحكام القضاء لإكمال عنصر الفرض في القاعدة الضريبية لتمثل هذه الثقة احد الأسس في عودة هذه الصورة من الضرائب إلى الوجود ، فضلاً عن اختيار بعض أعضاء السلطة القضائية بصورة الانتخاب المباشر من قبل الشعب أو على الأقل من قبل ممثلي الشعب في البرلمان ، مما يجعل هذه السلطة الأشبه بالسلطة التشريعية فيما يتعلق بالتمثيل المباشر او غير مباشر للشعب ، وهو ما برر منحها اختصاصاً تكميلياً في شؤون الضرائب ولا يكون ذلك إلا بهيئة الضرائب ذات القلب الحر إلى جانب الضرائب ذات القلب المحدد.

الفرع الثالث : - الديمقراطية المباشرة لتحديد الفكرة في الوسط الاجتماعي

إذا كنا قد اجتهدنا وبصعوبة في البحث عن الأساس في اعتماد الضرائب ذات القلب الحر في الإحالة إلى التشريعات الفرعية والقرارات الإدارية الصادرة عن السلطة التنفيذية أو إلى أحكام القضاء الصادرة عن السلطة القضائية بالبحث عن الصلة في حصر الاختصاص في الشؤون الضرائبية بالسلطة التشريعية ألا وهي تمثيل هذه السلطة للشعب ومحاولة البحث عن قرينتها في هاتين السلطتين.

فإن الأمر يبدو من السهولة بمكان بحيث لا يحتاج إلى أي جهد في الإحالة إلى العرف في إكمال شق الفرض في القاعدة الضريبية ، ذلك أن القاعدة العرفية تنشأ وتترعرع في الوسط الاجتماعي بما يجعلها تمثل نوعاً من أنواع الديمقراطية أو التمثيل المباشر للشعب^(٥١) بل صورة من صور الديمقراطية المباشرة إذ سيقرر الشعب بنفسه عن طريق ما يقره من قواعد عرفية عملية الفرض أو الجباية أو الإعفاء من الضريبة ولا يكون من دور للسلطة التشريعية سوى الإحالة إلى العرف في إكمال القاعدة الضريبية.

ومن هنا يتجلى الأساس الذي يمكن اعتماده في الضرائب ذات القلب الحر بصورتها هذه بممارسة الديمقراطية المباشرة في إقرار القواعد الضريبية العرفية التي بدأت تأخذ حيزاً كبيراً يوماً بعد يوم في الشؤون الضرائبية حيث تبدو العلة في منحها هذه الميزة اظهر وأقوى من الصلة في منح السلطة التشريعية اختصاصاً في شؤون الضرائب ، ذلك أن الأولى هي الشعب نفسه والثانية هي الجهة التي تمثل الشعب.

الفرع الرابع :- العودة إلى المبادئ الإسلامية ومبادئ العدالة

بعدما أصاب العالم من أزمات اقتصادية ضربت المعسكر الرأسمالي وما شهدته العقد الأخير من القرن الماضي من انهيار المعسكر الاشتراكي وما استخلص من ذلك من دروس أثبتت فشل الفلسفتين الرأسمالية والاشتراكية في الوصول إلى النضج الاقتصادي المنشود ، وهو ما قاد إلى البحث عن بدائل أو على الأقل حلول فما كان من الدول ذات الأغلبية الإسلامية إلا العودة إلى المبادئ الإسلامية ومحاولة الاستعانة بها في جميع القوانين التي لها صلة بالشؤون الاقتصادية ومنها القانون الضريبي ، ولهذا نجد أن الشريعة الإسلامية مصدراً تاريخياً غير مباشر لكثير من القوانين الضريبية في الدول العربية حيث تحيل هذه القوانين في العادة إلى القوانين الأخرى لإكمال بعض القواعد الضريبية ولما كانت القوانين المحال إليها تجد مصدرها التاريخي في الشريعة الإسلامية كانت الأخيرة مصدراً تاريخياً غير مباشر للقوانين الضريبية فيها ، فضلاً عن الإحالات الضمنية إلى المبادئ الإسلامية في العديد من القوانين الضريبية كما سنرى لاحقاً ، أما الدول ذات الأغلبية غير الإسلامية فإنها وجدت الحل في مبادئ العدالة فضمنت قوانينها الضريبية الكثير من الأحكام ذات الارتباط بمبادئ العدالة والإنصاف للتخفيف من وطأة وقساوة القوانين الضريبية ، ناهيك عن الإحالات الضمنية والصريحة في قوانين جميع الدول إلى مبادئ العدالة في تكملة القواعد الضريبية بصورة الضرائب ذات القلب الحر.



ولهذا فان الأساس في الاستعانة بالمبادئ الإسلامية ومبادئ العدالة هو كونها تمثل الحل أو ربما البديل لفلسفات اقتصادية وضعية أثبتت فشلها في إدراك الاستقرار الاقتصادي.

المبحث الثالث :- تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر

لاستكمال عملية الإلمام بموضوع الضرائب ذات القالب الحر آثرنا تخصيص هذا المبحث للحديث عن تطبيقاته في التشريعات الضريبية وسنأخذ التشريع الضريبي الفرنسي ثم الأمريكي ثم العراقي وذلك في مطالب ثلاثة وكما يأتي:-

المطلب الأول : - في التشريع الفرنسي

ربما يكون التطبيق الأكثر توسعاً والأكثر التزاماً بمبدأ القانونية للضرائب ذات القالب الحر يتجلى في التشريع الفرنسي ، إذ تنص المادة ٢/٣٤ من دستور الجمهورية الخامسة لسنة ١٩٥٨ النافذ على انه ((يحدد القانون القواعد المتعلقة....بوعاء وسعر وطرق تحصيل كافة أنواع الضرائب.....)) ، وإذا كان هذا النص لا يستوعب جميع شؤون الضرائب لتدخل ضمن مبدأ القانونية وإنما يكتفي بمسألة تحديد وعاء الضريبة وسعرها وطرق تحصيلها ويبقى قاصراً على أن يضم تحديد نطاق سريان الضريبة من حيث الأشخاص والزمان وأحوال الإعفاء من الضريبة وأوقات الجباية ، فان إعلان حقوق الإنسان والمواطن لعام ١٧٨٩ قد كرس مبدأ القانونية ورسخه ووسع من نطاقه ليشمل جميع شؤون الضرائب بتأكيد على حق المواطنين بأنفسهم أو من خلال ممثليهم في التأكد من ضرورة الفرائض العامة وارتضاؤها ومتابعة استخدامها.^(٥٢)

وعلى الرغم من كون هذا الحق غير مدرج في الدستور الفرنسي النافذ إلا أن العمل قد استقر على الأخذ به وهو ما أكدته المجلس الدستوري الفرنسي بهذه المبادئ بعده إعلان حقوق الإنسان والمواطن لعام ١٧٨٩ احد مصادر الرقابة الدستورية في فرنسا.^(٥٣)

غير أن الأمر لم يقف عند هذا الحد بل جاء في الدستور نص آخر يجيز للحكومة في سبيل تنفيذ برنامجها ، أن تطلب من البرلمان الإذن لها بان تتخذ عن طريق الأوامر وخلال مدة محددة تدابير تدخل عادة في مجال القانون ، وربما يكون من بين هذه التدابير فرض الضريبة أو جبايتها أو الإعفاء منها رغم أن المشرع الدستوري ألزم الحكومة بعرض هذه الأوامر على البرلمان لإصدار قانون بالمصادقة عليها قبل انتهاء التاريخ المحدد بالإذن بإصدارها^(٥٤) ، فضلاً عن أن الرأي السائد في الفقه يذهب إلى تفسير نص المادة (٢/٣٤) انه لا يعني مطلقاً أن المشرع يحدد بنفسه سعر كل ضريبة على حدة وإنما يعني أن المشرع يحدد الحدود الخارجية التي يجوز ضمنها للسلطة اللائحية تحديد سعر كل ضريبة بما يتفق مع نفاقتها ، بل تأخذ في الاعتبار أحياناً سلطة القرار الممنوحة لغرف التجارة والصناعة لتحديد سعر الضريبة الإضافية على الضرائب المهنية المنشأة لتغطية النفقات الاعتيادية لهذه الغرف كما ترك الإعفاء من الضريبة للسلطة اللائحية وحسب ما يترأى لها.^(٥٥)

وبناءً على ذلك نجد التشريعات الضريبية تعج بالكثير من تطبيقات الضرائب ذات القالب الحر التي يتفق الفقه والقضاء هناك على دستوريته وعدم مخالفتها لمبدأ القانونية ، ونذكر على سبيل المثال لا الحصر منها ما يأتي:-

أولاً:- منح الإدارة الضريبية ممثلة باللجنة الإقليمية للضرائب المباشرة سلطة تقدير قيمة الأرباح الزراعية تقديراً جزافياً وفقاً لخصوبة الأرض ونوع المحصول لتحديد بذلك مقدار الضريبة عن طريق تحديد وعاء الضريبة الذي يفترض أن يترك للسلطة التشريعية لتقوم بتحديد.^(٥٦)

ثانياً:- جميع حالات الإعفاء الضريبي التفصيلية الواردة في القوانين الضريبية الفرنسية تشكل صوراً للضرائب ذات القالب الحر كونها تقرر باللوائح التنظيمية بعد تحديد الإطار العام لها من قبل المشرع في تلك القوانين.



ثالثاً:- أجازت المادة الثامنة من قانون الكمارك الفرنسي لمجلس الوزراء إصدار مراسيم لتعديل أو إيقاف أو إعادة الرسوم الكمركية على الواردات كلياً أو جزئياً ، وهو ما يعني تفويض المجلس اختصاص الزيادة أو النقصان وهو ما يشمل معنى التعديل ، فضلاً عن الإيقاف لمدة معينة وإعادة سريانها مرة أخرى لتشكل ضرائب ذات قالب حر .^(٥٧)

رابعاً:- أجاز المشرع الدستوري لرئيس الجمهورية في ظل الظروف الاستثنائية أن يتخذ من الإجراءات ما يراه مناسباً لمواجهة هذه الظروف بما في ذلك فرض الضرائب أو جبايتها أو الإعفاء منها بعد استشارة رئيس الوزراء ورئيس مجلس البرلمان ورئيس المجلس الدستوري^(٥٨) ، وهو ما يجعل أي تدخل في هذا الشأن ضريبة ذات قالب حر حيث سيشارك السلطة التشريعية اختصاصها الحصري في الضرائب.

المطلب الثاني :- في التشريع الأمريكي

كانت الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية ذات أسعار توزيعية إذ كانت قيمة الضرائب المباشرة توزع بين الولايات حسب نسبة عدد السكان في كل ولاية^(٥٩) ، وبقي الحال على هذا المنوال حتى سنة ١٩١٣ حيث تم تعديل الدستور بمنح الكونجرس سلطة فرض وتحصيل الضرائب على الدخل ، مهما كان مصدره دون توزيع بين الولايات المتحدة المختلفة ودون مراعاة لأي إحصاء أو تعداد^(٦٠) ، فأضحى من اختصاص الكونجرس أن يفرض أو يقرر جباية الضرائب على الدخل بأسعار نسبية أو تصاعدياً بما يتفق والأهداف المبتغاة من الضريبة .

ويبدو أن المشرع الدستوري الأمريكي ذكر الضرائب على الدخل ولم يذكر غيرها من الضرائب لان النص الأصلي المعدل كان قد حصر الضرائب التوزيعية على الضرائب المباشرة ولم يشمل غير المباشرة منها لهذا جاء التعديل على أهم الضرائب المباشرة ألا وهي ضرائب الدخل ، أما بقية الضرائب فإن حكم الدستور بشأنها كان منذ البداية منح الكونجرس سلطة فرض الضريبة وتحصيلها لتحقيق الرفاهية العامة للدولة شرط أن تكون موحدة في جميع أنحاء البلاد.^(٦١)

وبذا فإن مبدأ القانونية في الدستور الأمريكي يشمل أحوال فرض الضريبة وجبايتها وإلغائها أو تعديلها دون أحوال الإعفاء التي يبدو لنا أن سكوت المشرع الدستوري بشأنها يعني تركها للسلطة التنفيذية . ولهذا فإن تحديد نطاق سريان الضريبة من حيث الأشخاص والأموال والمكان والزمان وشروط سريان الضريبة وسعرها ووعاءها وقواعد تحصيلها من حيث مواعيد التحصيل وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة وطرائق الطعن في قرارات فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها ينبغي أن يكون من الاختصاصات الحصرية للكونجرس دون أن تشاركه أية جهة أخرى ، ومن ثم عدم جواز استخدام الضرائب ذات القالب الحر بشأنها وإلا خالفت مبدأ القانونية ، على العكس من شؤون الإعفاء من الضريبة التي يمكن أن تتخذ صورة الضرائب ذات القالب الحر .
ومن أمثلة الضرائب ذات القالب الحر في التشريعات الضريبية الأمريكية ما يأتي:-

أولاً:- أجاز المشرع الضريبي الأمريكي في ضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين الفيدرالية للإدارة الضريبية أن تزيد الاستقطاعات النمطية بما يتماشى مع التضخم النقدي وبغية تحقيق العدالة الاجتماعية . والجدير بالذكر أن الاستقطاع النمطي أو بالأحرى الجزافي هو مبلغ كلي مقطوع أجاز المشرع للمكلفين اختياره بدلاً عن الاستقطاعات الفعلية^(٦٢) ، وتتجلى صورة الضريبة ذات القالب الحر هنا في تحويل المشرع للإدارة الضريبية صلاحية زيادة هذه الاستقطاعات مما يعني أنها هي من أكملت شق الفرض في القاعدة الضريبية الخاصة بالإعفاء.

ثانياً:- ألزم المشرع في الضريبة الفيدرالية على دخل الشركات الإدارة الضريبية بإثبات أن الشركة قد تجاوزت النسب المسموح بخصمها كاحتياطي فعلي لمزاولة النشاط ولم توزعها على المساهمين من أصحاب الدخل المرتفعة لتجنبهم دفع ضريبة ذات أسعار مرتفعة لتفرض عليها ضريبة عقابية على مقدار الزيادة في أرباحها



المحتجزة ، فضلاً عن الضريبة العادية على الأرباح وهو ما يعني تخويل الإدارة الضريبية سلطة فرض الضريبة العقابية من عدمه رغم أن المشرع أقر بوجودها.

ثالثاً:- أجاز المشرع في الضريبة الفيدرالية على دخل على الشركات أن يتم خصم مجموعة من الخصومات للوصول إلى الدخل الذي يخضع للضريبة ومنها المنح والإعانات التي تقدمها الشركات للمؤسسات الخيرية والمؤسسات التي لا تهدف إلى الربح ، على أن المشرع الضريبي لم يحدد بالضبط هذه المؤسسات وإنما ترك ذلك للسلطة التنفيذية ، وللسلطة القضائية عند الفصل في الخلاف المتعلق بذلك وبالتالي فالسلطة التي تتولى تبيان هذه المؤسسات هي غير السلطة التشريعية ومن ثم نكون أمام ضريبة ذات قالب حر .

المطلب الثالث : - في التشريع العراقي

حرص المشرع الدستوري العراقي لأسباب تاريخية على أن يأخذ بصورة صارمة ولا مرونة فيها ولا نظير لها لمبدأ قانونية الضريبة ، إذ جعل نطاق هذا المبدأ يشمل جميع شؤون الفرض والجباية والتعديل والإعفاء وهو ما أدى أن تكون الضرائب ذات القالب المحدد الصورة الفريدة للضرائب التي تتوافق مع الدستور وان الضرائب ذات القالب الحر تشكل خرقاً لمبدأ القانونية . ومع ذلك نجد أن التشريعات الضريبية العراقية قد توزعت فيها الضرائب بين صورتها ذات القالب المحدد والضرائب ذات القالب الحر رغم كون الأخيرة تجعل القوانين التي تضمها توصف بعدم الدستورية ومن أمثلة ذلك ما يأتي :-

أولاً:- جعل مشرع قانون ضريبة الدخل إعفاء دخل مؤسسات الطيران كلاً أو جزءاً بشرط المقابلة بالمثل ووجود خط أو مصلحة جوية للعراق في بلد الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات متوقف على قرار يصدر من وزير المالية بالموافقة على الإعفاء ما يعني تخويل السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بإكمال شق الفرض في القاعدة الضريبية الخاصة بالإعفاء من ضريبة الدخل وبالتالي فهي صورة من صور الضرائب ذات القالب الحر.^(٦٣)

ثانياً:- خول المشرع قانون ضريبة العقار وزير المالية أو من يخوله هذا الأخير للطلب من المستأجر خصم الضريبة المستحقة على العقار وتوريدها إلى دائرة الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر كأحد الضمانات لتحصيل دين الضريبة ، ولكن ذلك يعني أن المشرع جعل عملية جباية الضريبة محكومة بقرار وزير المالية وليس بأمر المشرع لتكون ضريبة ذات قالب حر.^(٦٤)

ثالثاً:- خول مشرع قانون ضريبة العرصات مجلس الوزراء بالموافقة على إخراج بعض الاقضية والنواحي من الخضوع لضريبة العرصات بناء على اقتراح من وزير المالية ، وبهذا فان من يحدد الخضوع من عدمه أو على الأقل إعفاء العرصات الواقعة ضمن حدود بلدية قضاء أو ناحية معينة من ضريبة العرصات يعتمد على قرار لمجلس الوزراء لتصبح مهمة الإعفاء مشتركة بين السلطة التشريعية والتنفيذية في صورة ضريبة ذات قالب حر.^(٦٥)

رابعاً:- فوض المشرع السلطة المالية تحديد مفهوم المنفعة العامة والتي على أساسها يتم إعفاء البضائع المستوردة من قبل الأمم المتحدة والمؤسسات الدولية الأخرى والمؤسسات غير الرسمية أو الحكومات الأجنبية لغرض استعمالها أو توزيعها على الجمهور لتحقيق المنفعة العامة من الخضوع لضريبة إعادة إعمار العراق ، ليبقى هذا الإعفاء معلقاً على قول السلطة المالية لتقول كلمتها الفصل في تحديد المقصود بالمنفعة العامة وبالتالي وجود صورة من صور الضرائب ذات القالب الحر.^(٦٦)

خامساً:- تخويل الهيئة العامة للكمارك وفروعها بتحديد شروط الإدخال المؤقت للأموال بأنواعها المختلفة على أن يعاد تصديرها خلال مدة سنة واحدة قابلة للتجديد ، وبالتالي الإعفاء من الخضوع للضريبة الكمركية عند دخولها وخروجها من الحدود العراقية ، مما يعني أن الإعفاء متوقف على إصدار قرار من الهيئة العامة للكمارك ما يقود بره إلى القول باشتراك السلطتين التشريعية والتنفيذية في قرار الإعفاء ليمثل ضريبة ذات قالب حر.^(٦٧)



سادساً:- الإحالة الضمنية إلى القرارات الإدارية في تحديد المقصود بفنادق الدرجتين الممتازة والأولى ليقرر على ضوءها فرض ضريبة المبيعات على أقيام الخدمات التي تقدمها ، مما يجعل عملية الفرض هذه مهمة مشتركة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية كنوع من أنواع الضرائب ذات القالب الحر.^(٦٨)

سابعاً:- الإحالة إلى العرف في تحديد مفهوم عبارتي (اليتيم الميسور الحال) و (اليتيم الفقير الحال) الواردتين في الفقرة (١/ج) من المادة الرابعة من قانون ضريبة العرصات العراقي النافذ ليشمل العرصات التي يملكها الأول بالإعفاء لمدة ثلاث سنوات والثاني حتى بلوغه ، مما يعني أن عملية الإعفاء كانت اختصاصاً مشتركاً بين السلطة التشريعية والعرف كصورة من صور الضرائب ذات القالب الحر.

ثامناً:- الإحالة الضمنية إلى الحكم القضائي الذي تصدره المحكمة المختصة بالنفقة الشرعية لغير الذين يستحق عنهم المكلف السماح القانوني لكي تستطيع السلطة المالية تنزيل هذه النفقة من دخل المكلف الخاضع لضريبة الدخل ، ليطم على أساس ذلك الاشتراك بين السلطتين التشريعية والقضائية في مسألة الإعفاء الجزئي لهذا المكلف من الضريبة وفي حدود الحكم بالنفقة كصورة من صور الضرائب ذات القالب الحر.^(٦٩)

الخاتمة.

ونحن نصل إلى نهاية بحثنا هذا يجدر بنا أن نسطر أهم الاستنتاجات والتوصيات التي خلصنا إليها وذلك في نقطتين وكما يأتي:-

أولاً:- الاستنتاجات

كان من أهم استنتاجات الباحث ما يأتي:-

١- شكلت الضرائب ذات القالب الحر الصورة الأولى للضرائب في العصور القديمة في الغرب والشرق على حد سواء ، ولكن وبظهور الدولة القانونية اضمحلت لتفسح المجال للضرائب ذات القالب المحدد وأسفر التطور في العصر الحالي إلى المزوجة بين الصورتين.

٢- الضرائب ذات القالب الحر هي نوع من أنواع الضرائب يترك فيها المشرع تحديد احد عناصر الركن المادي فيها لجهة أخرى غير السلطة التشريعية.

٣- تختلف الضرائب ذات القالب الحر عن الضرائب ذات القالب المحدد في عدم تحديد المشرع بدقة لعنصر الفرض في القاعدة الضريبية التي تضمها.

٤- تشكل الضرائب بناء على قانون صورة من صور الضرائب ذات القالب الحر هي الصورة المتجسدة في القاعدة الضريبية على بياض التي يحيل فيها المشرع لتكملة القاعدة الضريبية إلى السلطة التنفيذية.

٥- على الرغم من كون الضرائب ذات القالب الحر تمثل تخفيفاً من وطأة مبدأ القانونية وأزمة القاعدة الضريبية وان العودة إلى الأخذ بها إلى جانب الضرائب ذات القالب المحدد مرحلة من مراحل تطور الضرائب ، إلا أن الأساس الفلسفي لها يكمن في تعاضد دور الجهات الأخرى غير السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية نتيجة لإدراكها للصلة ذاتها التي كانت سبباً في حصر الاختصاص بالسلطة التشريعية ألا وهي تمثيل الشعب.

٦- أباح الدستور الفرنسي وبتأكيد من الفقه والقضاء الدستوري هناك دستورية الأخذ بالضرائب ذات القالب الحر في شؤون الإعفاء من الضريبة بل حتى في بعض أحوال فرض الضريبة وجبايتها وهو ما جسده قوانين الضرائب الفرنسية.

٧- لم يأخذ الدستور الأمريكي والتشريعات الضريبية الأمريكية بالضرائب ذات القالب الحر إلا في شؤون الإعفاء من الضريبة دون شؤون الفرض والجباية.

٨- على الرغم من تحريم المشرع الدستوري العراقي الأخذ بالضرائب ذات القالب الحر إلا أن التشريعات الضريبية العراقية جاءت تفيض بالأمثلة على مثل هذه الضرائب.



ثانياً:- التوصيات

يوصي الباحث بما يأتي:-

- ١- كان الأجدر بالمشرع الدستوري العراقي إما أن يخفف من مبدأ القانونية بالشكل الذي يتيح الأخذ بالضرائب ذات القالب الحر ولو على نطاق ضيق أو أن يقوم المشرع الضريبي العراقي بإلغاء كل صور الضرائب ذات القالب الحر المسطرة في القوانين الضريبية.
- ٢- ومع ذلك فإننا نفضل للضرورات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وحتى التقنية أن يسير الدستور العراقي تدريجياً نحو إجازة الأخذ بالضرائب ذات القالب الحر.

الهوامش.

- ١- د. عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضرائب وتطبيقاته في تشريعات الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة النهرين ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٩ .
- ٢- المصدر أعلاه ذاته ، ص ٢١ .
- ٣- د.سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة ، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٨ ، ص ٢١٧ .
- ٤- د. رمضان صديق محمد: الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري ، بلا مكان نشر ، ١٩٩٧ ، ص ٥ .
- ٥- د. عثمان سلمان غيلان، مصدر سابق، ص ٢٥ .
- ٦- ينظر في تفصيل ذلك د. عبد العزيز العلي النعيم : نظام الضرائب في الإسلام ، دار الاتحاد العربي للطباعة ، القاهرة ، ١٩٧٤ ، ص ٨٠-٩٤ .
- ٧- د. ساجر ناصر حمد ود. احمد خلف حسين الدخيل : الموازنة بين الزكاة والنظرية العامة للضريبة ، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الأول لمعهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بغرداية / الجزائر الذي عقد للمدة من ٢٣-٢٤ شباط ٢٠١١ تحت شعار الاقتصاد الإسلامي الواقع ورهانات المستقبل ص ٢٢-٢٣ ، منشور على موقع موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي على شبكة الانترنت على الرابط الآتي <http://iefpedia.com/arab/?p=25467> .
- ٨- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ١٧٢٣ في ١٩٣٩/٨/٧ .
- ٩- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٨٢٨ في ١٩٥٦/٧/١٢ .
- ١٠- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ١٨٤ في ١٩٥٩/٦/١٣ .
- ١١- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٢٥٦ في ١٩٥٩/١١/٩ .
- ١٢- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٦٧٦ في ١٩٦٢/٥/٣١ .
- ١٣- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٢٩١٧ في ١٩٨٢/١٢/٢٧ .
- ١٤- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٦٧٠ في ١٩٩٧/٥/١٩ .
- ١٥- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٣٨ في ٢٠٠٢/٧/٨ .
- ١٦- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٩٨٠ في آذار ٢٠٠٤ .
- ١٧- نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٤٠١٢ في ٢٠٠٥/١٢/٢٨ .
- ١٨- الامام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي : مختار الصحاح ، ج ١ ، بيروت ، ١٤١٥ هـ ، ص ٣٦٨ .
- ١٩- محمد مكرم بن منظور الأفريقي المصري : لسان العرب ، ط ١ ، ج ١ ، دار النشر دار صادر ، بيروت ، بلاسنة نشر ، ص ٥٤٩ .



- ٢٠ - أبي الحسن احمد بن فارس بن زكريا الرازي : معجم مقاييس اللغة ، المجلد ٢ ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، ١٩٩٩ ، ص٦٦ .
- ٢١ - احمد بن محمد بن علي المغربي الفيومي : المصباح المنير ، ج ١ ، بيروت ، بلا سنة نشر ، ص٥١٢ .
- ٢٢ - العلامة ابن منظور : لسان العرب ، المجلد ٧ ، دار الحديث ، القاهرة ، ٢٠٠٣ ، ص٤٦٥ .
- ٢٣ - إبراهيم مصطفى وفارس احمد الزيات : المعجم الوسيط ، ج ١ ، المكتبة الاسلامية للطبع والنشر ، بلا مكان ولا سنة نشر ، ص٧٥٣ .
- ٢٤ - العلامة ابن منظور ، مصدر سابق ، ص٣٧١٥ .
- ٢٥ - ينظر في تفصيل مبدأ الشرعية الجزائية - د. عصام عفيفي عبد البصير : أزمة الشرعية الجنائية ووسائل علاجها دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقهاء الجنائي الإسلامي ، ط ١ ، دار أبو المجد للطباعة ، القاهرة ، بدون سنة نشر ، ص٢٧-٢٨ .
- د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي: القاعدة الجنائية، الشركة الشرقية للنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٦٧، ص٢٩١-٣٢٢ .
- ٢٦ - ينظر في تفصيل القاعدة الضريبية ومبدأ قانونية الضريبة د. احمد خلف حسين الدخيل: تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة الموصل ، ٢٠١٠ ، ص ٦-٣٠ .
- ٢٧ - ينظر في تفصيل الأنموذج القانوني في الفقه الجنائي - د. عادل عازر : النظرية العامة في ظروف الجريمة ، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٧، ص ١٠-٢٠ ، - د. أمال عبد الرحيم عثمان ، الأنموذج القانوني للجريمة ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والاقتصادية ، ١٤ ، س ١٤ ، ١٩٧٢ ، ص ٢٨٦ وما بعدها .
- ٢٨ - د. احمد خلف حسين الدخيل : المطابقة في التشريع الضريبي العراقي ، بحث مقبول للنشر لدى مجلة جامعة دهوك بكتابها المرقم ١٢٦ في ٢٠١١/٢/٦ ، ص ٦ .
- ٢٩ - تنظر المادتين (٦٥) من قانون التجارة العراقي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٣ المعدل وينظر في تفصيلها د. لطيف جبر كومانوي ود. علي كاظم الرفيعي : القانون التجاري ، مديرية دار للطباعة والنشر ، بغداد ، بلا سنة نشر ، ص ١٣٠ وما بعدها .
- ٣٠ - ينظر في تفصيل الجرائم ذات القالب الحر في الفقه الجنائي د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي : المطابقة في مجال التجريم ، ط ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ ، ص ٨-٩ .
- ٣١ - ينظر في فكرة أركان الضريبة وتفصيل هذه الأركان د. احمد خلف حسين الدخيل : المطابقة في التشريع الضريبي العراقي ، مصدر سابق ، ص ١٤-١٨ .
- ٣٢ - د. عبد الفتاح الصيفي : المطابقة في مجال التجريم ، مصدر سابق ، ص ٩ .
- ٣٣ - ينظر في تفصيل مبدأ القانونية - د. عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية العامة ، دار التعاون للطباعة ، بلا مكان نشر ، ٢٠٠٨-٢٠٠٩ ، ص ١٤٥ .
- د. هشام محمد صفوت العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٦ ، ص ٨١ . - د. عدنان ضناوي : علم المالية العامة دراسة في القانون المقارن ، دار المعارف العمومية ، طرابلس ، لبنان ، ١٩٩٢ ، ص ٥٦-٥٧ .
- ٣٤ - ينظر في تفصيل قاعدة اليقين في الضريبة - د. طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي ، طبعة منقحة ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠٠٨ ، ص ١٤٢ .
- د. جهاد سعيد ناصر الخصاونة : المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني ، ط ١ ، دار وائل للنشر ، عمان ، ١٩٩٩ ، ص ١٠٣ .



- ٣٥ - د. آعاد حمود القيسي : المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط٣ ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٠ ، ص١٢٩ .
- ٣٦ - د. يونس احمد البطريق ود. المرسي السيد حجازي : النظم الضريبية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، مصر ، ٢٠٠٤ ، ص٨٦ .
- ٣٧ - ينظر د. هشام محمد البدري : النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي ، ط١ ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٢ ، ص٦٠-٦٥ .
- ٣٨ - المصدر اعلاه ذاته، ص٦١ .
- ٣٩ - د. بطينة الجرف: نظرية الدولة، ط٤، مطبعة القاهرة الحديثة، القاهرة، ١٩٧٣، ص٢٦٨-٢٦٩ و ص٢٩٤-٢٩٥ .
- ٤٠ - د. حسين الدوري وآخرون : التشريع المالي ، مطبعة الدوغلي ، بغداد ، ١٩٧٨ ، ص٩٦-٩٨ .
- ٤١ - د. عبد العال الصكبان : مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، ج١ ، ط١ ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٧٢ ، ص١٥٩-١٦٢ .
- ٤٢ - Emma Coleman Jordan & Angela P.Harris , Economic Justice , Foundation Press , New York , 2005, p.87.
- ٤٣ - محمد الهمامي : أزمة القوانين ، محاضرة منشورة في مجلة القضاء والتشريع الصادرة عن وزارة العدل بتونس، س١٨ ، ملحق ٣ع ، ١٩٧٦ ، ص٢٦٨ .
- ٤٤ - د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص١١٧ .
- ٤٥ - ينظر في تفصيل المساواة القانوني د. قبس حسن عواد : المساواة القانونية في التكاليف المالية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، كلية التربية ، المجلد ١٢، ٩ع ، ٢٠٠٥ ، ص١٣٠-١٣١ .
- ٤٦ - د. احمد الدخيل : تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي، مصدر سابق ، ص٨٠ .
- ٤٧ - ينظر في تفصيل النظريات الإلهية في الحكم د. طعيمة الجرف ، مصدر سابق ، ص٣٥-٤٢ .
- ٤٨ - الجدير بالذكر أن الدول التي ضمنت دساتيرها مبدأ القانونية بصورته الصارمة في نطاقه ليشمل شؤون الفرض والجباية والتعديل والإعفاء وأخذت بالضرائب ذات القالب الحر في تشريعاتها العادية عدت هذه الأخيرة قوانين غير دستورية .
- ٤٩ - د. عبد الفتاح الصيفي : المطابقة في مجال التجريم ، مصدر سابق، ص٩-١١ .
- ٥٠ - المصدر أعلاه ذاته ، ص٨١-٨٢ .
- ٥١ - د. عبد الغني بسيوني عبد الله : النظم السياسية ، الدار الجامعية ، بلا مكان نشر ، ١٩٨٥ ، ص٢٧٩ .
- ٥٢ - د. محمد عمر مولود : فلسفة الحكومة في النظام البرلماني والمفهوم الدستوري العراقي ، بحث منشور في مجلة التشريع والقضاء ، ع١٤ ، ٢٠٠٩ ، ص٢٩ .
- ٥٣ - د. غسان بدر الدين ود. علي عواضة: المؤسسات السياسية، ط١، بلا مطبعة ، بيروت ، ٢٠٠١ ، ص٤٠-٤٧ .
- ٥٤ - W.Iror Jennings , The British Constitution , The University Press , Cambridge , 1946 , p.10-11.
- ٥٥ - د. محسن خليل : القضاء الإداري ورقابة أعمال الإدارة ، ج١ ، منشأة المعارف بمصر ، الإسكندرية ، ١٩٦٢/١٩٦١ ، ص٣٦-٣١ .
- ٥٦ - د. عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق ، ص١٤٦ .



- ٥١ - د. سعد العلوش : دراسات في العرف الدستوري ، شركة الإنعام للطباعة الفنية المحددة ، بغداد ، ١٩٩٩ ، ص٩-١٠.
- ٥٢ - حسن كبيرة : أصول القانون ، ط٢ ، دار المعارف بمصر ، ١٩٥٩-١٩٦٠ ، ص٣٤٥.
- ٥٣ - ينظر م (٤) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة ١٧٨٩.
- ٥٤ - د. هشام البدري ، مصدر سابق ، ص٤٨.
- ٥٥ - تنظر م(٣٨) من الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ النافذ.
- ٥٦ - د. هشام البدري ، مصدر سابق ، ص٦٤.
- ٥٦ - د. عصام بشور ود. نور الله نور الله وديونس البطريق : التشريع الضريبي ، مطبعة ابن خلدون ، دمشق ، ١٩٨٨-١٩٨٩ ، ص١٢٦.
- ٥٧ - د. محمد محمد عبد اللطيف : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا ، ط١ ، شركة مطابع الوزارات العالمية ، ١٩٩٩ ، ص٤٢-٤٣.
- ٥٨ - تنظر م (١٦) من الدستور الفرنسي النافذ.
- ٥٩ - تنظر (٣) من ف (٢) من م (١) من الدستور الأمريكي لسنة ١٧٨٧ النافذ.
- ٦٠ - ينظر التعديل السادس عشر للدستور الأمريكي والذي تم سنة ١٩١٣.
- ٦١ - تنظر (١) من ف (٨) من م (١) من الدستور الأمريكي النافذ.
- ٦٢ - د. سعيد عبد العزيز عثمان : النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر ، الدار الجامعية ، الإبراهيمية ، ٢٠٠٨ ، ص٢٩٢ و٣٣٧ و٣٤٢.
- ٦٣ - تنظر ف (١٦) من م(٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- ٦٤ - ينظر م(٢٥) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ.
- ٦٥ - م(٢) من قانون ضريبة العرصات العراقي النافذ.
- ٦٦ - تنظر ف (ز) من القسم (٢) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (سيئة الصيت) رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ الذي تم تجديد العمل به لأكثر من مرة كان أخيرها بالقانون رقم ٣١ لسنة ٢٠١٠ الذي نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٤١٤٢ في ٢٥/١/٢٠١٠ .
- ٦٧ - البند (أولاً) من م (١٣٩) من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل.
- ٦٨ - البند (أولاً) من القرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- ٦٩ - تنظر ف (٩) من م(٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.



المصادر والمراجع.

أولاً : - المصادر باللغة العربية

أ - كتب اللغة

- ١- إبراهيم مصطفى وفارس احمد الزيات : المعجم الوسيط ، ج ١ ، المكتبة الإسلامية للطبع والنشر ، بلا مكان ولا سنة نشر.
- ٢- أبي الحسن احمد بن فارس بن زكريا الرازي : معجم مقاييس اللغة ، المجلد ٢ ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، ١٩٩٩ .
- ٣- العلامة ابن منظور : لسان العرب ، المجلد ٧ ، دار الحديث ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .
- ٤- احمد بن محمد بن علي المغربي الفيومي : المصباح المنير ، ج ١ ، بيروت ، بلا سنة نشر.
- ٥- الامام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي : مختار الصحاح ، ج ١ ، بيروت ، ١٤١٥ هـ.
- ٦- محمد مكرم بن منظور الأفريقي المصري : لسان العرب ، ط ١ ، ج ١ ، دار النشر دار صادر ، بيروت ، بلا سنة نشر.

ب - الكتب العامة

- ١- د. أعاد حمود القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط ٣، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٠ .
- ٢- د. جهاد سعيد ناصر : المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني ، ط ١ ، دار وائل للنشر ، عمان ، ١٩٩٩ .
- ٣- د. حسن كيرة : أصول القانون ، ط ٢ ، دار المعارف بمصر ، ١٩٥٩ - ١٩٦٠ .
- ٤- د. حسين الدوري وآخرون : التشريع المالي ، مطبعة الدوغي ، بغداد ، ١٩٧٨ .
- ٥- د. رمضان صديق محمد: الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري ، بلا مكان نشر ، ١٩٩٧ .
- ٦- د. سعد العلوش : دراسات في العرف الدستوري ، شركة الإنعام للطباعة الفنية المحددة ، بغداد ، ١٩٩٩ .
- ٧- د. سعيد عبد العزيز عثمان : النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية ، الإبراهيمية ، ٢٠٠٨ .
- ٨- د. سوزي عدلي ناشد : أساسيات المالية العامة ، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٨ .
- ٩- د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي ، طبعة منقحة ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠٠٨ .
- ١٠- د. طعيمة الجرف : نظرية الدولة ، ط ٤ ، مطبعة القاهرة الحديثة ، القاهرة ، ١٩٧٣ .
- ١١- د. عادل عازر : النظرية العامة في ظروف الجريمة ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٧ .
- ١٢- د. عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية العامة ، دار التعاون للطباعة ، بلا مكان نشر ، ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩ .
- ١٣- د. عبد العال الصكبان : مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، ج ١ ، ط ١ ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٧٢ .
- ١٤- د. عبد العزيز العلي النعيم : نظام الضرائب في الإسلام ، دار الاتحاد العربي للطباعة ، القاهرة ، ١٩٧٤ .
- ١٥- د. عبد الغني بسيوني عبد الله : النظم السياسية ، الدار الجامعية ، بلا مكان نشر ، ١٩٨٥ .
- ١٦- د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي : القاعدة الجنائية ، الشركة الشرقية للنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٦٧ .
- ١٧- د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي : المطابقة في مجال التجريم ، ط ٢ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ .
- ١٨- د. عدنان ضناوي: علم المالية العامة دراسة في القانون المقارن ، دار المعارف العمومية ، طرابلس ، لبنان ، ١٩٩٢ .
- ١٩- د. عصام بشور ود. نور الله نور الله ود. يونس البطريق : التشريع الضريبي ، مطبعة ابن خلدون ، دمشق ، ١٩٨٨ - ١٩٨٩ .



- ٢٠- د. عصام عفيفي عبد البصير : أزمة الشرعية الجنائية ووسائل علاجها دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقہ الجنائي الإسلامي ، ط١ ، دار أبو المجد للطباعة ، القاهرة ، بلا سنة نشر .
- ٢١- د. غسان بدر الدين ود.علي عواضة : المؤسسات السياسية، ط١، بلا مطبعة ، بيروت ، ٢٠٠١ .
- ٢٢- د.لطيف جبركوماني ود.علي كاظم الرفيعي:القانون التجاري،مديرية دار للطباعة والنشر،بغداد،بلا سنة نشر.
- ٢٣- د. محسن خليل : القضاء الإداري ورقابة لأعمال الإدارة ، ج١ ، منشأة المعارف بمصر، الإسكندرية ، ١٩٦٢/٩٦١ .
- ٢٤- د. محمد محمد عبد اللطيف : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا ، ط١، شركة مطابع الوزارات العالمية ، ١٩٩٩ .
- ٢٥- د. هشام محمد البديري : النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي ، ط١ ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٢ .
- ٢٦- د. هشام محمد صفوت العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٦ .
- ٢٧- د. يونس احمد البطريق ود. المرسي السيد حجازي :النظم الضريبية ،الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، ٢٠٠٤ .
- ج- الاطاريح والرسائل والبحوث والدراسات العلمية**
- ١- د. احمد خلف حسين الدخيل : المطابقة في التشريع الضريبي العراقي ، بحث مقبول للنشر لدى مجلة جامعة دهوك بكتابها المرقم ١٢٦ في ٢٠١١/٢/٦ .
- ٢- د.احمد خلف حسين الدخيل : تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة الموصل ، ٢٠١٠ .
- ٣- د. أمال عبد الرحيم عثمان : الأنموذج القانوني للجريمة ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية والاقتصادية ، ع١٤، س١٤، ١٩٧٢ .
- ٤- د. ساجر ناصر حمد ود.احمد خلف حسين الدخيل :الموازنة بين الزكاة والنظرية العامة للضريبة ، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الأول لمعهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بغيرداية / الجزائر الذي عقد للمدة من ٢٣-٢٤ شباط ٢٠١١ تحت شعار الاقتصاد الإسلامي الواقع ورهانات المستقبل ، منشور على موقع موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي على شبكة الانترنت على الرابط الآتي <http://iefpedia.com/arab/?p=25467>.
- ٥- د. عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضرائب وتطبيقاته في تشريعات الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة النهرين ، ٢٠٠٣ .
- ٦- د. قيس حسن عواد : المساواة القانونية في التكاليف المالية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، كلية التربية ، المجلد ١٢، ع٩ ، ٢٠٠٥ .
- ٧- محمد الهمامي : أزمة القوانين ، محاضرة منشورة في مجلة القضاء والتشريع الصادرة عن وزارة العدل بتونس، س١٨، ملحق ع٣ ، ١٩٧٦ .
- ٨- د. محمد عمر مولود : فلسفة الحكومة في النظام البرلماني والمفهوم الدستوري العراقي ، بحث منشور في مجلة التشريع والقضاء ، ع١٤ ، ٢٠٠٩ .



هـ - القوانين

- ١- إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة ١٧٨٩ .
- ٢- الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨النافذ.
- ٣- الدستور الأمريكي لسنة ١٧٨٧النافذ.
- ٤- التعديل السادس عشر للدستور الأمريكي والذي تم سنة ١٩١٣ .
- ٥- دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥النافذ.
- ٦- قانون ضريبة العقار العراقي ١٦٢ رقم لسنة ١٩٥٩النافذ.
- ٧- قانون ضريبة العرصات العراقي رقم ٦٢ لسنة ١٩٦٢النافذ.
- ٨- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢النافذ.
- ٩- قانون التجارة العراقي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٣ المعدل .
- ١٠- أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ .
- ١١- القانون رقم ٣١ لسنة ٢٠١٠ .
- ١٢- قانون الكمارك العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل.
- ١٣- قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧.

ح - جريدة الوقائع العراقية

- ١-العدد رقم ١٧٢٣ في ١٩٣٩/٨/٧ .
- ٢- العدد رقم ٣٨٢٨ في ١٩٥٦/٧/١٢ .
- ٣- العدد رقم ١٨٤ في ١٩٥٩/٦/١٣ .
- ٤- العدد رقم ٢٥٦ في ١٩٥٩/١١/٩ .
- ٥- العدد رقم ٦٧٦ في ١٩٦٢/٥/٣١ .
- ٦- العدد رقم ٢٩١٧ في ١٩٨٢/١٢/٢٧ .
- ٧- العدد رقم ٣٦٧٠ في ١٩٩٧/٥/١٩ .
- ٨- العدد رقم ٣٩٣٨ في ٢٠٠٢/٧/٨ .
- ٩- العدد رقم ٩٨٠ في آذار ٢٠٠٤ .
- ١٠- العدد رقم ٤٠١٢ في ٢٠٠٥/١٢/٢٨ .
- ١١- العدد رقم ٤١٤٢ في ٢٠١٠/١/٢٥ .

ثانياً :- المصادر باللغة الانكليزية

- 1-Emma Coleman Jordan & Angela P.Harris , Economic Justice , Foundation Press , New York , 2005.
- 2 - W.Iror Jennings , The British Constitution , The University Press , Cambridge , 1946.