

البيان القانوني للقاعدة الضريبية

أ.م.د. سعد عطية حمد الموسى

جامعة كركوك

كلية القانون والعلوم السياسية

المقدمة

إن الثورات التي اجتاحت الدول الأوروبية مثل بريطانيا وفرنسا في الفترة ما بين العصر الإقطاعي وبداية عهد الثورة الصناعية كانت نتيجة حتمية لاستقامة مبدأ قانونية الضريبة وعلى اثر ذلك اضحى لزاما عرض جميع القوانين الضريبية على البرلمان قبل سنّها وإقرارها، بعد ان كانت الضريبة امتيازاً بيد الملك يفرضها انى شاء .

وعلى هذا الأساس سنوضح معالم هذه الدراسة في هذا البحث من خلال جملة من الأمور وكما يأتي:

١. أهمية الدراسة:

يمكن ان تتجلى أهمية البحث في النقاط الآتية :

١. تبيان قوة القاعدة الضريبية ومدى فعاليتها ألزاميتها إذا ما توافرت شرائط تلكم القاعدة.

٢. فضلاً عن ذلك فإن هذا البحث يذهب إلى بيان الأساس الملزم لاحترام الالزام الضريبي ومن جهة اخرى تلبية" لتحقيق الهدف السامي (التوازن بين السلطة والحرية) .

٣. محاولة جادة لوضع مبدأ جديد يتبنى فكرة الالزام الضريبي دونما افتتات أو اعتداء على حقوق المكلفين من جهة وحق الدولة من جهة اخرى.

٤. ومما يُعلي من صرح اهمية هذا الموضوع اعتلاء الضريبة الركن الاساس في تمويل الموازنة العامة للدول امام تزايد الحاجات العامة من جهة ؛ وتسئم القطاع الخاص زمام الاقتصاد في دول العالم عموماً وبداية انعاش ترسيخ وجوده واقعاً حال في بلدنا العراق.

٥. ان احترام القانون وترسيخه في الضمير لهو الهدف النبيل الذي لم يعد شغل الفقه والقضاء وحسب بل امسى شغل المشرعين قبل غيرهم، ومما اعلى من صرح أهمية هذا البحث الفلتان من العقاب من جهة وضعف ترهيبه من جهة أخرى في مسعى لضعاف قوة القاعدة الضريبية واستحقاقها الذي يجب لاجل هذا كله ولمنع الانتهاك واجتراح تلك القواعد ذهبنا في دراسة بفلسفة جديدة تحت عنوان البنیان القانوني للقاعدة الضريبية.

٢. فرضية الدراسة:

تقتضي فرضية البحث في وجود قواعد قانونية امرة يستلزم توافر أركانها وعناصرها فضلاً عن غرس الايمان بضرورة احترامها ممن كلفوا بالانصياح لاوامرها، وبعكس ذلك تتعدم تلك الفروض ولا مجال للحديث عن الزاميتها.

٣. إشكالية الدراسة:

تتمثل إشكالية البحث في وجود قواعد قانونية ضريبية، وهذه الأخيرة تفتقد إلى امرين الأول قوتها في فرض احترامها وذلك لضعف الجزاءات التي جاء بها القانون الضريبي وفاقاً لمخالفة الالتزام الضريبي ولزوم تنفيذ ما جاءت به، والثاني امتناع ممن الزموا بها عن تنفيذ ما جاءت به. ذلك ان صرامة القاعدة الضريبية وضرورة الانصياح لها لا يقل شأناً عن قوة القاعدة الجنائية.

٤. منهجية الدراسة:

سنعمد في هذا البحث إلى تبني فلسفة جديدة نرمي من ورائها إرساء دعائم للقاعدة القانونية الضريبية من خلال شد البنیان الضريبي والذي سنقوم من خلاله بطرح أفكار

جديدة كما تكون الرداء الذي يستلزم ان تتوشح به القاعدة الضريبية اياً كانت مادامت تتضمن شقي القاعدة القانونية من فرض وحكم.

٥. خطة الدراسة:

وانسجماً مع تلك المقدمة سنبحث في البنيان القانوني للقاعدة الضريبية في مباحث ثلاثة، نتناول في المبحث الأول القاعدة الضريبية من حيث تعريفها وركنيها الشرعي والمادي ثم نعرض في المبحث الثاني إلى بيان الوصف القانوني للقاعدة الضريبية والانموذج القانوني لها ثم نختم هذا البحث في المبحث الثالث ليكون في المطابقة في القانون الضريبي وكما يأتي:

المبحث الأول

التعريف بالقاعدة الضريبية

ان القاعدة الضريبية تستمد سندها وشرعيتها من القانون وبالتالي فقد توافرت فيها كل مقومات القاعدة القانونية الملزمة اذ ان القانون هو اساس الالتزام بدين الضريبية وبذلك فإن القاعدة الضريبية هي القاعدة التي توافرت فيها كل مقومات النظام القانوني – Instetutin Juridique – ويعرف النظام القانوني بانه مجموعة القواعد التي تنظم امرا واحدا الا وهو تنظيم العلاقة بين المكلف والسلطة المالية كالتزام وجب على الأول تنفيذه، وعلى هذا الاساس سيكون محور هذا المبحث في التعريف بالقاعدة الضريبية في مطلب اول ثم يكون الحديث في القاعدة الضريبية من حيث الرابطة التي تنظمها وقوتها في مطلب ثاني وفي الركن الشرعي للقاعدة الضريبية في مطلب ثالث لينتهي المطاف في البحث في الركن المادي في مطلب رابع وكما يأتي:

المطلب الأول

ماهية القاعدة الضريبية

للاحاطة بتعريف القاعدة الضريبية كان لزاما ان نتناول تعريف "القاعدة" لغة واصطلاحاً في فرعين اثنين:-

الفرع الأول: القاعدة الضريبية لغةً

القواعد جمع قاعدة والقاعدة في اللغة "الاساس" (الازهري، ١٩٦٤، ص٤)، ومنه قوله تعالى: ((واذ يرفع ابراهيم القواعد من البيت)) (البقرة، الاية١٢٧) أي اسسه (تفسير الطبري، ١٢٠/٢) ويقال قاعدة البناء أي اساسه، وقاعدة الجبل اصله ومعناها مأخوذ من القعود أي الثبات والاستقرار، وقوله تعالى ((فاتي الله بنيانهم من القواعد)) (سورة النحل، الاية ٢٦) وفي تينك الايتين القاعدة بمعنى الاساس وهو مايرفع عليه البنیان فكما يبني عليه غيره يسمى قاعدة، اذن كلما انبنى عليه غيره هو قاعدة، وقعد بنو فلان لبني فلان يقعدون: اطاقوهم وجأؤوهم باعدادهم. وقعد بقرنه: اطاقه. وقعد للحرب هياً لها اقرانها، والقواعد: جمع قاعدة وهي المرأة الكبيرة المسنة، والقعدد: الجبان اللئيم والقاعد عن الحرب والمكارم، والقعدد الذي يقعد به انسابه.

والقاعدة: اصل الاس، والقواعد: الأساس، والقواعد اساطين البناء التي تعمده، وقواعد اليهودج: خشبات اربع معترضة في اسفله تركب عيدان اليهودج فيها (ابن منظور، لسان العرب، ٣/٣٦١).

الفرع الثاني: القاعدة الضريبية اصطلاحاً

ويقصد بالقاعدة الضريبية اصطلاحاً انها قاعدة اطردها في التطبيق والزم بعموميتها ولم يعد مجال للبوح بشذوذها وهذا هو حال القاعدة القانونية (الوتري، ١٩٨٩ ص٧)- الضريبية. ونعني بالعموم هنا: انه ركن منبسط من ان القاعدة الضريبية سندها القانون، ودليل ذلك ان جميع الدساتير كانت قد نصت على قانونية الضريبة وهذا ما

أكده الدستور العراقي الدائم لعام ٢٠٠٥ والذي جاء فيه: ((لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون)) (المادة ٢٨ اولا من الدستور العراقي لعام، ٢٠٠٥). وتأسيسا على هذا الاساس فإن العلاقة وفق القاعدة الضريبية - القانون الضريبي - بين المكلف قانونا والسلطة المالية ممثلة بالدولة هي علاقة قانونية (Rapport de droit) ما دام ان فرض الالتزام هو من حصة القانون والذي بدوره يضع حدودا لمن يخالفه جزاءً وفاقاً.

وانسجاما مع تلك الفرضية فإن علاقة المديونية (Débit) هي الرابط بين المكلف - الملتزم قانونا بتسديد ما بذمته - وبين السلطة المالية وعلى هذا الاساس يصبح الحديث عن - كيان مستقل - تجسده هذه العلاقة امرا ما عنه محيص، ذلك ان الالتزام المنبثق من هذه العلاقة يجعل منه التزاما فريدا مختلفا عن الالتزامات التي تفرضها نصوص القوانين الاخرى.

وبهذا فإن القاعدة الضريبية تعد "الوحدة" - القاعدة التي استقام لها جزئي القاعدة القانونية بركانها كافة- التي يقوم عليها النظام الضريبي.

المطلب الثاني

القاعدة الضريبية من حيث الرابطة التي تنظمها وقوتها

لغرض الاحاطة بالقاعدة الضريبية من حيث الرابطة التي تنظمها وقوة ذلك الالتزام يستلزم البحث في هذا الامر في فرعين اثنين: نتناول في الفرع الأول القاعدة الضريبية من حيث الرابطة التي تنظمها ونختم في الفرع الثاني تفصيل القول في القاعدة الضريبية من حيث قوتها وكما يأتي:

الفرع الأول: القاعدة الضريبية من حيث الرابطة التي تنظمها

من المسلمات التي لايعترىها الشك ان القانون الضريبي يمثل تلك الرابطة بين المكلف والسلطة المالية ممثلة الدولة وعلى هذا فإن للدولة صفة عامة تستمدتها من

كونها سلطة ذات سيادة بالنسبة لافراد الشعب والذين يدينون لها بالولاء أو بعدّها عضوا في الهيئة الدولية وعليه فاذا ارادت الدولة عقاب شخص مجرم فإن عملها هذا يستمد من سيادتها التي تتيح لها ان تحكم باسم الشعب والذي يدين لها بعدّها سلطة عامة (الوترى، ١٩٨٩، ص١٥) وبما ان دين الضريبة مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب مقدرتهم التساهمية والتي يقوموا بدفعها عن طريق تسديدها وذلك بتحويل الاموال المُحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد لتحقيق اهداف محددة وان ذلك كله اقتضى ان تكون الرابطة بين المكلف والسلطة المالية ذات منهج تم اقراره سلفا حتى تكون تلك العلاقة قد استقرت في النفوس لا اجتراح فيها ولا افتئات، وبذلك فإن تنظيم العلاقة يجب ان يكون وفقا لتحقيق المعايير التي استقر الرأي عليها جازماً إلا وهي اليقين والعدالة والملاءمة والاقتصاد فهذه المبادئ غدت الاساس الذي يجعل من تلك العلاقة - الموظف والسلطة المالية - علاقة رصينة تقوم على الثقة والاحترام.

إن فكرة الدولة الحارسة والتي كانت مهيمنة في ظل المالية التقليدية لم تعد ناجعة في وقتنا الحاضر، اذ ان الهدف المالي لم يعد هو الاساس الذي من اجله تفرض الضريبة بغية مواجهة النفقات المحدودة من اجل تسيير المرافق العامة، بمعنى ان دور الضريبة كان محايدا كحياد الدولة في ذلك الوقت فلم يكن للضريبة أي اثر في الجانب الاقتصادي والاجتماعي للفرد وبشكل ادق فيما يخص توزيع الدخل أو التأثير في القرارات الاقتصادية المختلفة والتي يجب ان يتم اخذها تبعا للقوى الفاعلة داخل السوق، إلا ان التطور الذي صاحب التقدم قد زاد من تطور الدولة وزيادة انشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة والتي على اثرها تطورت اهداف الضريبة حتى اضحى تحقيق وتحقق الاستقرار الاقتصادي في حالات الركود والتضخم والكساد سبيلا يمكن تفعيله في مجال الاصلاح الضريبي وتنظيم العلاقة بين الدولة ممثلة بالسلطة المالية والمكلف بدفع الضريبة وهذا ما يخص الشأن الداخلي للدولة، اما على المستوى الخارجي فتعد الضريبة اداة تستعملها الدولة من اجل تسهيل المعاملات التجارية في بعض الدول عن طريق منح التسهيلات الجمركية بغية تحقيق اغراض سياسية.

من اجل ذلك كله استلزم ان تستوي القاعدة الضريبية على سوقها بغية تنظيم الرابطة بين المكلف بدفع الضريبة حتى تكون الضريبة ديناً يستشعره الاخير في ضميره للوصول إلى المبدأ الاصيل وهو ان دين الضريبة دين محمول لا مطلوب (إسماعيل، ٢٠٠٠-٢٠٠١).

الفرع الثاني: القاعدة الضريبية من حيث قوتها

من العرض السابق يتجلى لنا بما لا يقبل الشك ان قوة القاعدة الضريبية تتأتى من المصدر الذي تستقى منه وبما ان القانون وحده الامر والناهي والملزم والمعفي من هذا الالتزام فيمكن القول وبدون ادنى شك ان قوة القاعدة الضريبية تأتي من كونها - قواعد امرة وناهية - فمن جانب لا يجوز ولا ينبغي للفرد المكلف ان يخالف امر الشارع - المشرع - فيما امر به، ومن جانب اخر لا يجوز الاتفاق على ما ينافي هذا الالتزام، ولأجل معرفة القوة الالزامية للقاعدة الضريبية يستوجب الرجوع إلى المقياس الشكلي والذي يتكئ على الالفاظ التي جاء بها التشريع اذ من خلال ذلك يمكن معرفة فيما اذا كانت القاعدة أمرة وبالتالي يقع باطلا ما يخالفها ام عكس ذلك وكل ذلك يترشح بالرجوع إلى ما تضمنته تضاعيف النصوص، وبعبارة ادق ان القاعدة امرة اذا نص المشرع على وجوب الالتزام بها.

ان المنتبغ للتشريعات الضريبية في العراق يجدها قواعد امرة من جانب وناهية من جانب اخر فقد جاء في صيغة الامر مثلاً حينما نص القانون على: ((على السلطة المالية ان تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة...)) (المادة الحادية والعشرون من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل). وبنفس السياق نجد ان المشرع قد نص على قاعدة ضريبية اخرى بصيغة النهي مثلاً حينما نص على: ((على جميع الدوائر (الحكومية) ان لا تجري اية معاملة على العقار ما لم تتحقق ان الضريبة المقدرة على المكلف قد دفعت بكاملها...)) (المادة الحادية والعشرون من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل) وهذه النصوص وغيرها تعد بمثابة ردع للمكلف ومنعاً من التهرب من الضريبة (Evasion Fiscale) وبذلك فقد بان لنا بجلاء من

خلال كل ما ذكرناه ان القاعدة الضريبية تعد بحق قاعدة استمدت سندها وشرعيتها من القانون وبذلك فقد توافرت فيها كل مقومات الالزام القانوني، اذ بان بلا مرأ ان القانون هو اساس الالتزام بدين الضريبة، وجلي مما في هذا القول من امرين يتمثلان بوجود التزام إيجابي صادر من المكلف يقضي قيامه بسداد ما بذمته من دين لمصلحة الدولة وهو ينماز بصفات تختلف عن الالتزامات الأخرى التي تقع على عاتق المكلف والامر الثاني هو الالتزام السلبي والمتمثل بضرورة امتناع المكلف عن اتلاف الدفاتر التجارية الممسوكة من قبله وفقاً للقانون (الجرف، ١٩٦٦، ص٨).

المطلب الثالث

الركن الشرعي للقاعدة الضريبية

من المسلمات ان القاعدة الضريبية قاعدة مكتوبة، وغالبا ما تكون جلية الوضوح وتأسيسا على هذا الأساس فإن القاعدة الضريبية تعد قاعدة مكتوبة لا يمكن المساس بها، والنيل منها، فهي بعبارة ادق من صنع السلطة التشريعية بعدها الممثل الشرعي لصاحب الاختصاص الاصل المؤسس-الشعب. وعلى هذا اصبحت القاعدة الضريبية قاعدة عامة تحددت شروط شرعيتها وسندها من قبل واضعوها حتى غدت حاكمة اوجبت الالتزام على من كُلفوا بالخضوع لها.

وبهذا يتحدد مدلول الشرعية القانونية للقاعدة الضريبية شاخصاً حتى اذا ما استوت الفكرة القانونية للقاعدة الضريبية واستحكمت السمات الجوهرية لها انبثق مبدأ قانونية الضريبة ولم يثن مخالفتها حين ذاك عدم الانصياع لها من قبل المكلفين.

وجلي مما في هذا القول من افصاح بيّن عن وجود الاساس القانوني لقانونية القاعدة الضريبية في جميع مفاصلها.

واتساقا مع مسلك البحث هذا نتناول الركن الشرعي للقاعدة الضريبية في أفرع اربعة.

نبحث في الفرع الأول ماهية مبدأ القانونية ونتناول في الفرع الثاني تعريف مفهوم مبدأ القانونية وندرس في الفرع الثالث تفسير القاعدة القانونية الضريبية ثم نختم الفرع الرابع في سمو مبدأ القانونية وكما يأتي:

الفرع الأول: ماهية مبدأ القانونية

ان القانون الضريبي قانون حديث النشأة (الدخيل، ٢٠٠٩-٢٠١٠، محاضرات غير منشورة)؛ وبقطع النظر عن الخلاف الذي اثير على هذا الصعيد، فإن هذا المبدأ يعني سيادة حكم القانون في شؤون تحصيل دين الضريبة. فلا وجود للضريبة فرضاً ولا تعديلاً ولا جباية ولا اعفاءً منها إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية ممثلة الشعب مصدر السلطة وشرعيتها.

ولا يغفل عن الازهان ان مبدأ قانونية الضريبة يعد ضماناً للحكام والمحكومين على حد سواء، فضلاً عن ان مبدأ التكافل الاجتماعي يعد من العادات المهمة في شرعية فرض دين الضريبة، ومن جانب اخر يمكن القول ان مبدأ قانونية الضريبة يعد متحققاً اذا ما توافرت قواعده كالعدالة والمساواة واليقين حين فرضها.

ولا ينكر ان بزوغ فجر مبدأ قانونية الضريبة كان على اثر التحول الذي طرأ على دور الدول من حارسة (امن، دفاع، عدالة) إلى دولة تدخلية بكل ماتعنيه هذه الكلمة من معنى بعدّها كيان سياسي مستقل، ومن منطلق السيادة هذا والذي ترى فيه تجسيدا لسلطتها على رعاياها اضحت الضريبة ذات اهداف تعدت الهدف المالي البحث الذي كانت تنظر اليه، اذ اصبحت الاهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية اهدافاً اخرى ترمي الدولة لتحقيقها من جراء الضريبة. (غيلان، ٢٠٠٣، ص ١٠).

صفوة القول: ان اساس شرعية السلطة الحاكمة يكمن في رضا المحكومين وبهذا لا ينتزع احد من ملكه بوجود رضى المحكومين وانه لذلك لا ضريبة إلا بطريق الهيئة التي تمثل الافراد، وهذا ما جاء في الدستور العراقي حينما نص على: ((لا تفرض

الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون)). (المادة (٢٨/اولاً)، الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥).

وكذلك نرى ذات النهج في التشريع الفرنسي بالنسبة للجمعية التأسيسية ففي قرار لها في ١٧/٦/١٧٨٩ مفاده: ((لا ضريبة إلا اذا اقرتها الجمعية اقراراً صحيحاً بكامل حريتها)) - وهذا ما اقرته المادة ٣٨ من دستور السنة الخامسة لعام ١٩٥٨ والذي نص على "يجوز للحكومة لتنفيذ برامجها ان تطلب من البرلمان ان يأذن لها لمدة محددة بإصدار أوامر باجراءات ترد عادة على نطاق القانون... بعد اخذ رأي مجلس الدولة... على ان تصبح لاجية اذا لم يعرض مشروع القانون الخاص بإقرارها على البرلمان...". وعلى غرار ذلك اقر الدستور المصري لسنة ١٩٧١ المعدل إجازة التفويض التشريعي في كافة المسائل ومنها الضريبة على النحو الذي يفهم من نص المادة ١٠٨ والتي نصت على "الرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الأحوال الاستثنائية وبناءً على تفويض من مجلس الشعب... ان يصدر قرارات لها قوة القانون...". ويفهم من ذلك ان كل اجراء يتعلق بفرض الضرائب لا يستوي نافذاً الا بموافقة السلطة التأسيسية المؤسسة - الشعب.

ولاستكمال الحديث في ماهية مبدأ القانونية فقد يثار مبدأ قانونية الضريبة تحت مسمى مبدأ المشروعية الضريبية "principe de la legalité de l'impôt" والذي مفاده انتماء الضريبة إلى مجال اختصاص السلطة التشريعية (البطريق: ١٩٧٢، ص ٢٢٦)، وعليه فإن مبدأ القانونية الضريبية يعني خضوع الدولة بمؤسساتها وهيئاتها وافرادها للقانون.

وعليه يمكن النظر إلى المشروعية في المجال الضريبي بطريقة موسعة من جهة وضيقة من جهة اخرى، ونعني هنا بالمفهوم الواسع للمشروعية الضريبية "التوافق مع القانون" فاذا قامت الادارة الضريبية بتحديد عبئ الضريبة على عاتق مكلف ما وجب ان يكون ذلك القرار مشروعاً عند اتخاذه وعند تنفيذه، اما المفهوم الضيق للمشروعية

الضريبية فيعني ان قرار فرض الضريبة واساس التنظيم الضريبي انما ينبع من القانون أي من اختصاص المشرع (الجرف، ١٩٦١، ص٢٦٧).

نخلص بالقول: ان مبدأ المشروعية الضريبية يدرج ضمن مجموعة المبادئ الكبرى الاساسية للقانون الضريبي. والذي يتمثل في مبدأ المشروعية الضريبية ومبدأ المساواة امام الضرائب ومبدأ تماثل النظام القانوني للجزاءات الضريبية مع الجزاءات الجنائية ومبدأ السنوية ومبدأ ضرورة الضريبة.

الفرع الثاني: تفسير القاعدة القانونية الضريبية

تحتاج القاعدة القانونية، اياً كان مصدرها، إلى تفسير، فالتفسير هو الوقوف على معنى ما تتضمنه القاعدة القانونية من حكم وتحديد الحكم الواجب فرضه. لما قد يعرض في العمل من فروض لم تواجهها القاعدة الضريبية، فالتفسير هو تحديد معنى القاعدة القانونية لتحديد ورسم حدود تطبيقها العملي وبهذا فهي ترمي الى: ازالة الغموض والخلاف في حكم القواعد القانونية والذي لا ترى له تطبيقاً في المجال الضريبي من جانب اخر (البدرى، ٢٠٠٥، ص١١٤).

وبهذا فإن على الفقيه البحث عن ارادة المشرع، والكشف عن الارادة التشريعية، بعبارة اخرى، الكشف عن المضمون الموضوعي للقاعدة القانونية، وعلى أية حال فإن هناك ضوابط لتفسير النصوص الضريبية، ففي بعض الحالات يتوجب على القاضي تحديد محتوى المفاهيم المستخدمة في القانون الضريبي وفي حالات اوجب على القاضي البحث عن ارادة المشرع مثال ذلك نجد أن مبدأ المشروعية في القانون الجنائي اصبح يشير إلى أنه لا جريمة ولا عقوبة الا بناء على قانون بما يسمح لأداة أدنى مرتبة من القانون ان تتدخل بالتنظيم بينما نجد ان مبدأ المشروعية الضريبية لايزال يقف بالضريبة عند حدود القانون، وفي حالة تعذر الوقوف على ارادة المشرع للغموض الذي يكتنف النص الضريبي وجب اللجوء إلى فهم النص، ذلك ان الاصل ان النصوص التشريعية لا تعمل على غير مقاصدها وان لا تفسر عباراتها بما يخرجها

عن معناها أو بما تؤول إلى الالتواء بها عن سياقها أو يعد تشويها لها (حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ١، س١٧، دستورية، ١٩٩٥/٧/٢٠).

وتأسيساً على هذا الأساس فقد امسى لزاماً عدم الاعتداد بأي اجراء يتخذ يتعلق بجباية الضريبة وتعديلها وفرضها أو الاعفاء منها الا بوجود نص قانوني صريح واضح الدلالة قطعي الثبوت وذلك يستلزم ان يكون النص الضريبي جلي المعنى لا يحتمل تأويلات وهذا ما عبرت عنه المحكمة الدستورية المصرية العليا بقولها: ((لكل ضريبة وعاء...)) (حكم المحكمة الدستورية العليا: الدعوى ٤٣، س٣ قضائية، جلسة ١٩٩٣/١٢/٦، المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد ٥١٤، في ١٩٩٣/١٢/٢٣). وقد عنت المحكمة بذلك انه لا يجوز غض البصر عن وضوح النص الضريبي والذهاب لتأويله بحجة البحث عن حكمة التشريع واسبابه الموجبة وفي هذا المقام يقضي الإقرار وحسب المبادئ العامة ان كل شك حول نية المشرع فيما يتعلق بتطبيق القانون الضريبي فإن تفسيره في مصلحة المكلف لاجل ذلك يجب التضييق في تفسير النص الضريبي وعدم جواز القياس في ذلك.

الفرع الثالث: سمو مبدأ القانونية

يعد مبدأ قانونية الضريبة من المبادئ الدستورية وهو بهذا يقع في أعلى التسلسل الهرمي إذا اعتمدنا التدرج الهرمي في قوة القاعدة القانونية وعلى هذا الأساس فإن الحديث عن سمو مبدأ قانونية الضريبة يلوح لنا في مجالين:

المجال الأول/ سمو الموضوعي والذي يتجلى مباشراً بشكل بين من خلال حكم القانون في مجال الضرائب (السناري، بدون سنة نشر، ص١٨٧).

ففي هذا الأمر يتضح لنا بلا مرأ أن هذا المبدأ خير ضمان لحقوق الافراد من جهة وحقوق الخزنة العامة للدولة من جهة أخرى، هذا ولا يمكن لذلك الاحترام ان يسود ما لم يكن لكل مخالفة قاضٍ ينظرها ويضع الحلول الصحيحة لتقويم مسار تطبيق تلك

القاعدة وفرض احترامها، وبذلك لا حيلة للمخالفين أي كان سلطانهم ما لم يستند إلى قاعدة قانونية ضريبية صريحة استمدت أساسها وبنائها من الوثيقة الدستورية.

المجال الثاني/ السمو الشكلي (عصفور، ١٩٨٠، ص ١٠١): وهذا ما تم النص عليه في صلب الوثيقة الدستورية الذي يمنح هذا الأمر القاعدة الضريبية صفة الجمود والتي تجعل منها في جمى من الاعتداء أو النيل،

وبهذا بات لزاما لإقرار بقانونية الضريبة بسمة السمو عما سواها من القواعد القانونية .

وبهذا نرى أن من المبادئ المستقرة أن سمو مبدأ القانونية -قانونية الضريبة- وعلوه عما سواها قد اكسبه قوة تجاه المخاطبين به من جهة، واتجاه واضعيه من جهة أخرى. واتساقا مع مسلك البحث هذا نقول: ان تدعيم مبدأ المشروعية في مجال الضرائب، وتدرج القواعد القانونية الضريبية يعدان الأساس الذي يعلي مبدأ قانونية الضريبة، فالأولى توجب على السلطة التشريعية ان تزاو اختصاصها لاجل تشريع قانون ضريبي بمقتضى القواعد والمبادئ الدستورية التي تحددت صلاحياتها ورسمت حدودها بمقتضاه الزام السلطة التنفيذية ممثلة بالسلطة المالية في تنفيذ ما اقره القانون الضريبي وفق الحدود المرسومة لذلك، اما الثانية فتوجب خضوع القاعدة القانونية، مع بقاء مبدأ قانونية الضريبة في قمة هذا السلم وذلك لحصر اختصاص تشريعها في السلطة التشريعية صاحبة الاختصاص الاصيل لذلك (شفيق، ١٩٨١، ص ١١٤).

المطلب الرابع

الركن المادي للقاعدة الضريبية

من المسلم به ان كل قاعدة قانونية ضريبية ام غير ذلك لابد من توافر الركن المادي لها حتى تستوي على سوقها، وعند الحديث عن هذا الركن في مجال القانون الضريبي يتكشف لنا بجلاء ان بتوافر هذا الركن كان بالامكان الحديث عن انبثاق التزام ضريبي.

ان الركن المادي يعد محقق الوقوع في حالة قيام المكلف بالامتناع عن اداء دين الضريبة هذا من جانب وقد يتحقق هذا الركن ايضا في حالة قيام المكلف بتقديم اقرار عن دخله يخالف الحقيقة، وهذا ما يمثل الجانب المادي في سلوك المكلف وهذا السلوك قد يكون ايجابيا أو سلبيا يتجسد بمخالفة اوامر القانون الضريبي، هذا ما يتعلق بالركن المادي في حالة الاخلال بالالتزام بدين الضريبة اما فيما يتعلق بالركن المادي الموجب لفرض دين الضريبة فيتجسد في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.

فمن المسلمات التي لا يعترىها الشك - ان الواقعة المنشئة للضريبة تحتل اهمية لا مراء فيها ولاسيما فيما يتعلق بالالتزام الضريبي، ومن هذا المنطلق سنتناول بالبحث هذا الموضوع المتطور دواما في أفرع ثلاثة:

نتناول في الفرع الأول تعريف الواقعة المنشئة للضريبة وتحديد الواقعة المنشئة لها ونبحث في الفرع الثاني انواع الوقائع المنشئة للضريبة ودور الواقعة المنشئة للضريبة في تكوين الالتزام

ونختم الفرع الثالث في الواقعة المنشئة للضريبة والفعل المنشئ لها وكما يأتي.

الفرع الأول: تعريف الواقعة المنشئة للضريبة وتحديد الواقعة المنشئة لها

يقطع النظر عن التعريفات التي اوردها الفقه بشأن وضع تعريف جامع مانع للواقعة المنشئة للضريبة، وبغض النظر عما قيل من جانب بعض الفقه فاننا نورد التعريف الذي نراه اقرب واشمل لتحديد هذا المعنى وبهذا نقول: ان كل عمل قانوني أو مادي يفرض الالتزام بدفع الضريبة هو واقعة منشئة للضريبة، وقد ذهب بعض الفقه إلى ايراد تعريف اخر وقد افصح بالقول بانها: ((هي المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لاجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره اساسا لفرض الضريبة)) (الجنابي، ص ١٤٤).

اما بخصوص تحديد الواقعة المنشئة للضريبة فلم يغفل الفقه (الدخيل، ٢٠٠٩ - ٢٠١٠، محاضرات غير منشورة) في بيان الاهمية التي تتمتع بها الواقعة المنشئة

للضريبة بل ذهب البعض (خلاف، دون سنة طبع، ص١٤٨) إلى حصر تلكم الأهمية في الأوجه التالية:

الوجه الأول: ان لأهمية التحديد دور في ابراز القانون الواجب التطبيق، أي القانون (الواجب التطبيق) النافذ وقت قيام الواقعة إلا اذا نص القانون على خلاف ذلك.

الوجه الثاني: ان الواقعة المنشئة للضريبة لها دور في تحديد دين الضريبة.

الوجه الثالث: ان تحديد موعد الاجراءات وتقريره والذي بدوره يؤدي إلى تحديد الدخل لا يمكن ان يتأتى إلا من خلال تحديد الواقعة المنشئة للضريبة.

الوجه الرابع: ان سريان التقادم يبدأ منذ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة.

وانسجاما مع مسلك البحث هذا فإن تحقق الواقعة المنشئة للضريبة يتعامل على انه اعلان لبداية الاجراءات الرامية لتحديد الدخل بعد ان يتم التعرف عليه أو حصره وفرض الضريبة عليه (الصكبان، ١٩٦٧، ص٢٨٧).

الفرع الثاني: انواع الوقائع المنشئة للضريبة ودور الواقعة المنشئة للضريبة في

تكوين الالتزام

لبيان ماهية الواقعة المنشئة للضريبة وتحديد اهميتها على صعيد الالتزام الضريبي يشدنا ذلك إلى توضيح انواع الوقائع المنشئة للضريبة.

وتأسيسا على ذلك نقول ان هناك اشكال مختلفة للواقعة المنشئة للضريبة وهي اما

ان تكون:

١. واقعة ارادية: وهي واقعة تكون باختيار واردة الانسان.

٢. واقعة طبيعية: لاتخضع لارادة الانسان (الموت).

وانسجاما مع ذلك فإن الاعمال الارادية تنقسم إلى قسمين:

أ. اعمال مادية

ب. اعمال قانونية: وهذه تنقسم إلى قسمين فهي اما ان تكون عملا منفردا واما ان تكون مقترناً بارادة ثانية (العقد) مثلاً.

وبهذا فإن القانون يرتب على كل واقعة من هذه الوقائع اثرا يتمثل في فرض الضريبة، وعليه فإن واقعة تصفية الشركة تعد عملا قانونيا وتعد شرطا لخضوع المبالغ الزائدة عن قيمة اسهم المساهم الاصلية المدفوعة للضريبة (المادة (السادسة عشرة) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل).

صفوة القول: ان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة لا تتيح للمكلف خيار الخروج عليها ولا يستطيع الغاؤها لان تلك الواقعة تنشئ دين الضريبة والذي يعد موردا عاما (هارون، ٢٠٠٤، ١٩٦٠، ص ١٢٠ ومابعداها) لا يمكن التلاعب به أو التهاون في تحصيله، اما فيما يخص دور الواقعة المنشئة للضريبة في تكوين الالتزام فلا نكران في دورها في تحقيق الالتزام الضريبي. حري بالإشارة ان هناك من الكتاب قد ذهب بضرورة توافر إجراءات أخرى لا محيص عنها في تكوين الالتزام الضريبي وقد استوجب ذلك بحثه وتفصيله في النقاط الآتية:

اولا: نشأة الالتزام بدين الضريبة بصدور قرار اداري:

يميل اصحاب هذا الرأي بالقول ان دين الضريبة لا ينشأ الا بصدور القرار الاداري أي انه يرى في القرار الاداري مصدر الالتزام بدين الضريبة، وعليه فإن الالتزام بدين الضريبة لم يوجد ولن يوجد الا بعد صدور القرار الإداري، وبهذا فإن اصحاب هذا الرأي يرون ان القرار الاداري هو مصدر الالتزام بدين الضريبة (خلاف، ١٩٦٦، ص ١٥٥) فكان من نتاج تلك الفكرة وهذا الطرح الإقرار ان دين الضريبة يبقى معلقاً على شرط مفاده صدور قرار من السلطة المالية يحدد الدين الواجب تسديده للسلطة المالية، ولاهمية هذا الامر ولخطورة ما يترتب عليه فقد تعرض اصحاب هذا الرأي لحملة انتقادات اهمها:

١. إن أصحاب هذا الرأي يخلط بين تحصيل دين الضريبة ونشوء دين الضريبة وبالتالي فإن هناك فرقا واضحا بين هذين الأمرين فدين الضريبة ينشأ ولكنه يبقى فقط معلقاً على شرط (خلاف، ١٩٦٦، ص ١٥٤).

٢. أن الأخذ بهذا الرأي يؤدي إلى نتائج مخالفة لنصوص القانون فتسديد المكلف للضريبة قبل صدور القرار الإداري يعني دفع الدين قبل أنشغال ذمة المكلف به، لما يوجب رده في حال تحقق هذه الحالة (الجرف، ١٩٦٦، ص ٤٤).

أما وجهة نظرنا في هذا الصدد فيمكن القول بما وجه لهذا الرأي من نقد في أن الخصوصية التي يتمتع بها دين الضريبة يجعل من ذمة المكلف مشغولة بمجرد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ويزيد على ذلك وتتوافق معه على عد أن دين ضريبة هو دين ممتاز وأنه دين محمول لا مطلوب.

ثانياً: نشأة الالتزام بدين الضريبة بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة:

يمكن القول أن هناك شبه اجماع فقهي بأن الالتزام بدين الضريبة لا يتطلب تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وبالتالي ليس هناك حاجة إلى أعمال قانونية لانشغال ذمة المكلف إذ أن تلك الأعمال (قرار أداري) ما هو إلى أداة تنفيذية لاستعمال دين الضريبة والذي نشأ قبل صدورها (خلاف، ١٩٦٦، ص ١٥٣). وبحسب رأي بعض الفقه (السنهوري، ١٩٦٤، ص ١٤٣٩): إن الالتزام بالضريبة يرجع في تعيين أركانه وبيان أحكامه إلى القوانين المالية الخاصة بالضرائب وأن الالتزام الضريبي هو التزام ايجابي، إذ أن القانون ينظر إلى الامة كجماعة واحدة، فأنشأ التزامات في ذمة أفرادها نحو الدولة، اهمها الالتزام بدفع الضرائب.

صفوة القول: إننا نميل مع ما ذهب إليه أصحاب هذا الرأي والذي يظهر فيه الفرق جلياً بين نشأة الدين الذي يكون مصدره القانون والذي يشترط تحقق الواقعة المنشئة للضريبة لتحقق دين الضريبة بذمة المكلف، وبين تحديد الدين الذي يتكفل بمهمة

تحديده القرار الإداري الذي يصدر عن السلطة المالية، ونستنتج من ذلك أخيراً أن القرارات الإدارية كاشفة لدين الضريبة وليست منشئة له.

الفرع الثالث: الواقعة المنشئة للضريبة والفعل المنشئ لها

ونحن بصدد الحديث عن الواقعة المنشئة للضريبة والفعل المنشئ للضريبة، استلزم توضيح تينك المعنيين، فالأول يعني المناسبة التي تتيح فرض ما أوجبه قانون الضريبة على المكلف بها قانوناً، أما الثانية فتعني الالتزام بإداء مبلغ محدد من النقود.

وبهذا فإن الضريبة دين في ذمة المكلف قبل صدور القرار الإداري ولكنه غير مكتمل إلا بعد صدور القرار (الجرف، ١٩٦٦، ص ١٧). ونستنتج من هذا الرأي أن القرار الإداري يقتصر دوره بتحديد دين الضريبة وحسب، صفوة القول من العرض السابق أن الالتزام بدين الضريبة مصدره القانون وينشأ بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة مثال ذلك أن دين الضريبة (ضريبة الدخل) ينشأ بتحقق واقعة حصول المكلف على ربح صاف خلال السنة (الفقرة الأولى) من المادة (الثالثة) من قانون ضريبة الدخل رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل)، والقانون من جهة أخرى يحتم على المكلف منذ تحقق الواقعة بتقديم تقرير عن دخله، وعليه إذا لم يكن دين الضريبة قد نشأ لكان الالتزام بتقديم التقرير غير ذا جدوى وأساس (الفقرة الثانية) من المادة (السابعة والعشرون) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل).

ومن جهة أخرى يبقى الأمر غير مستقر إذا ما الفينا ان السلطة المالية ملزمة بتبليغ المكلف خطياً بدفع الضريبة محددة (مقدارها وتاريخ استحقاقها)، مما يؤكدان دين الضريبة قد استحق بعد التقدير وصدور القرار الإداري (البطريق، ١٩٨٥، ص ١٥٢).

صفوة القول: ان جذوة الجدل الفقهي لمّا تزل مستعرة على الصعيدين النظري والعملية في تبيان مصدر الواقعة المنشئة للضريبة ولكل من هذه الآراء ما يتكئ عليه في الدفاع عن وجهة ما يؤمن به، وما يهمننا هنا في هذا الاطار هو ان الركن المادي يعد محقق الوقوع في حالة قيام المكلف بالامتناع عن اداء دين الضريبة ومن جانب

آخر فإن هذا الركن قد تحقق في حالة قيام المكلف بتقديم اقرار عن دخله يخالف الحقيقة، وهذا ما يمثل الجانب المادي في سلوك المكلف، إذ ان هذا السلوك قد يكون ايجابيا أو سلبيا والذي يتمثل بالامتناع عن ما امر به القانون الضريبي، وهذا ما يتعلق بالركن المادي في حالة الاخلال بالالتزام بدين الضريبة.

اما ما يخص الركن المادي الموجب لفرض دين الضريبة فيتجسد في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة والتي من خلالها يمكن فرض التكاليف الضريبي على عد ان هناك نشاط قام به المكلف يتحتم من ورائه قيامه بسداد جزء من أرباحه استناداً للقانون ولاهمية ذلك ولان هذا الامر يمس أموال المكلفين والتي لا تقل أهمية عن المساس بارواحهم فقد كان لزاماً البحث عن دليل يشرى في النفوس وفي الضمير احترام القاعدة الضريبية كما تحوز عين الرضى وكما يترسخ في اذهان المكلفين احقية مجتمعهم بجزء بسيط من أموالهم وهذا الركن رغم أهميته لا مجال لوجوده في واقع الحال ما لم يسنده ركن اخر لا مناص من وجوده كما تستوي القاعدة الضريبية على سوقها الا وهو الركن الشرعي والذي يتمثل في الفرض الذي يتحتم وجوده في القاعدة القانونية.

المبحث الثاني

الانموذج القانوني للقاعدة الضريبية

ربما لا يبدو باعنا على الدهشة الحديث عن تتكب السلطة التنفيذية لأحكام الوثيقة الدستورية فاذا ما تتبعنا التاريخ الدستوري لألفينا انه مليء بالخروقات في ميزان السلطة والحرية من جهة ومبدأ المشروعية من جهة اخرى وحين الولوج في تأريخ الحقب التي ساد فيها حكم الاقطاع والاضطهاد انبرى بعض الكتاب المناوئين للحكم المستبد وجدنا منهم دعوات رامية لكسر جموح ذلك السلطان وحكمه المقيت والذي ما انفك يخرق احكام الدستور متوشحاً بالجبروت ليعلن عن نفسه صاحب السلطة السنيّة، وحين التعمق في جوهر المشكلة نجد دعوات فقهية رادعة من جانب اخر تتغيا رجحان كفة القاعدة القانونية - مبدأ المشروعية - في ميزان السلطان وبذلك نخلص بالقول ان

تحديد سلطان السلطة التنفيذية لا يكون الا من خلال وضع انموذج قانوني يرمي إلى بناء صرح لا مناص من الركون اليه في سبيل تطبيق مبدأ المشروعية وبالأخص في مجال تطبيق القاعدة القانونية الضريبية اذ ان الاهمية التي تمتاز بها هذه القاعدة بعدها لصيقة بالحقوق الشخصية والمالية للمكلفين فكل ذلك يدعونا وبلا شك بالقول انه لا ضريبة دون انموذج.

واتساقا مع مسلك البحث هذا دراسة الانموذج القانوني للضريبة مطالب ثلاثة نتناول في المطلب الأول: التعريف بالانموذج القانوني للضريبة ومدى اعتماده في القانون الضريبي وندرس في المطلب الثاني: مدى الترادف أو التطابق بين الانموذج القانوني والمطابقة. ونخصص المطلب الثالث: في الاتجاهات المعتمدة لفكرة الانموذج القانوني للضريبة وكما يأتي:

المطلب الأول

التعريف بالانموذج القانوني للضريبة ومدى اعتماده في القانون الضريبي

يقتضي تفصيل الحديث في هذا العنوان تقسيمه إلى فرعين اثنين نتناول في الفرع الأول: التعريف بالانموذج القانوني للضريبة ونبحث في الفرع الثاني: مدى اعتماد الانموذج القانوني في القانون الضريبي وكما يأتي :

الفرع الأول: التعريف بالانموذج القانوني

يمكن القول بان الانموذج القانوني هو مجموعة القواعد الاساسية الموجودة في النص الضريبي اذ تشكل العناصر الموجودة في هذه القواعد المبادئ الاساسية لقانونية القاعدة الضريبية (الدخيل، ٢٠٠٩-٢٠١٠، محاضرات غير منشورة).

ومن جانب اخر يمكن القول ان الانموذج القانوني يشكل الجانب القانوني للضريبة والذي يتعلق بالفرض والجباية والتعديل والاعفاء، وعلى هذا الاساس كان لزاما ان يتم الحديث في بيان الاختلاف بين القواعد الاساسية موضوع البحث وبين القواعد

التبعية والتي لا يمكن ان تحتوي على نماذج قانونية مثال ذلك القواعد التي تشتمل على تعاريف كما في المادة الأولى من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ وقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (الدخيل، ٢٠٠٩-٢٠١٠، محاضرات غير منشورة).

وانسجاما مع مسلك البحث هذا يمكن القول ان الانموذج القانوني يمكن ان يكون عاما ونعني بالعموم هو ذلك النموذج الذي لا يحتوي على تفاصيل ولا يأخذ بالاركان العامة للضريبة مثال ذلك الركن المادي والمتمثل بالواقعة المنشئة للضريبة، والركن الشرعي المتمثل بمبدأ قانونية الضريبة ومن جانب اخر ان الانموذج القانوني للضريبة يمكن ان يكون موصوفا والذي يستلزم توافر الاركان العامة للضريبة فضلاً عن توافر الركن الخاص - ونعني بذلك شقي الفرض والحكم في القاعدة الضريبية، مثال ذلك ان فرض الضريبة في قانون ضريبة الدخل يستلزم تحقيق ربح فاذا لم يتحقق الربح فلا مجال لفرض الضريبة دون ان يتحقق الربح كما هو الحال في واقعة نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه.

الفرع الثاني: مدى اعتماد فكرة الانموذج في القانون الضريبي

ان الانموذج القانوني للضريبة هو ذلك المحتوى المتضمن في القاعدة الضريبية والتي يرمي اليها المشرع إلى ايجاد قالب متكامل تتوافر فيه شقي القاعدة الضريبية (الفرض والحكم) وبهذا يقوم المشرع بصياغة النص التشريعي ليتناسب مع الواقعة المنشئة للضريبة ثم يأتي البحث عن مدى تحقق العنصر الذي يبيح تطبيق الانموذج القانوني، ومن خلال هذا الانموذج ومدى انسجامه لحكم الواقعة التي شرع من اجلها امكن قيام المطابقة كعلاقة بين الانموذج القانوني وما ارساه الواقع (الاطرقي، ٢٠٠٠، ص ١٤).

وتأسيسا على هذا الاساس يمكن القول بإمكانية اعتماد الانموذج القانوني في القانون الضريبي ذلك ان احتواء الانموذج القانوني لشقي القاعدة الضريبية (الفرض

والحكم) وما يترتب على تينك الشقين من احكام كان واقعا وبلا مرأى بإمكانية اعتماد الانموذج القانوني في القانون الضريبي على غرار ما هو موجود في القاعدة الجنائية لشقيها (التكليف والجزاء) فنجاح فكرة الانموذج في القانون الجنائي يدفعنا بقوة لاعتمادها في القانون الضريبي وعلى هذا الاساس نقر بانها لا ضريبة بدون انموذج.

صفوة القول ان الانموذج القانوني هو الطابع المميز للضريبة وبهذا يمكن الجزم بان الانموذج القانوني للضريبة هو الضريبة نفسها بعده مجموعة العناصر التي تتصهر لحكم الواقعة المنشئة للضريبة فلا غنى عن الانموذج القانوني بعده الوصف المجرد لمضمون القانون الضريبي (الصيفي، ١٩٩١، ص ٣٦).

المطلب الثاني

الاتجاهات المعتمدة لفكرة الانموذج القانوني للقاعدة الضريبية

ان القانون الضريبي بعده جزءاً من انظمة القانون العام يرمي اساساً إلى تحقيق هدفين يتمثل الأول في تنظيم امتيازات الخزانة العامة وشروط مزاولتها من جهة والى الحفاظ على حقوق المكلفين من جهة اخرى من خلال ما اقره القانون من حق التظلم والطعن والاستئناف والتمييز من قرار لجان التقدير، وما ان تطرقنا للانموذج القانوني بعده المحتوى لشقي القاعدة الضريبية (الفرض والحكم)، وكونه القاعدة التي يتوافر فيها عنصر الالتزام امكن القول بحق ان الانموذج القانوني للضريبة هو المنظم لحق الخزانة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى، هذا ولا ينكر احد ان هناك من يعارض فكرة الانموذج القانوني للضريبة، وهناك من يرى ان وجود فكرة الانموذج القانوني امرا ما عنه محيص في القانون الضريبي، ولكل رأي وجهة نظره التي يدافع عنها (الجنيدي، ٢٠٠٤، ص ١١).

وعليه سنتناول هذه الاتجاهات موضحين التطور التاريخي لهذه الفكرة في فرع اول ثم نعدم إلى بيان الاتجاه المضيق من هذه الفكرة في فرع ثان شارحين الاتجاه الموسع

من هذه الفكرة في فرع ثالث لنختم برأي نراه راجحاً في فرع رابع والذي يحمل عنوان الاتجاه المعتدل في فكرة الانموذج القانوني الضريبي وكما يأتي:

الفرع الأول: التطور التاريخي لفكرة الانموذج القانوني

بادئ ذي بدء كان لزاماً ان نستعرض التطور التاريخي الذي اعتمد في العقود الماضية من عمر الانموذج القانوني، اذ ان هذا المصطلح لم يسلم من التفسير المبهم أو غير الناضج في بداية تكوينه، اذ ان هذه الفكرة لم تبدو قائمة على سوقها الا اذا توافرت لها جميع مقومات القاعدة القانونية، والى هذا لا يمكن وصف الانموذج القانوني الا انه الطابع المميز لأي قاعدة قانونية بقطع النظر عن منشئها، ولا يغفل ان مصطلح الانموذج القانوني كان في فترة من الفترات يرادف مصطلح المطابقة من حيث المضمون والمدى وعلى هذا الرأي يمكن ان يقر بقانونية القاعدة الضريبية، وبالزامية اوامرها بمجرد توافر الانموذج القانوني بغض النظر عن تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أي انه لا يعد الالتزام الضريبي قائماً الا اذا كان مطابقاً للانموذج (الصيفي، ١٩٩١، ص ٢٦).

وفي المرحلة التالية من عمر - كقياس مع الفارق - الانموذج القانوني نجد ان هذا المصطلح لم يخرج عن سابقة من حيث قصوره على الواقعة لمعناها الضيق وعليه يمكن لفكرة الانموذج ان تتحقق متى كانت الواقعة المنشئة للضريبة مطابقة للفعل المجرد الذي وضعته القاعدة الضريبية وهنا يجب ان نشير إلى ان مفهوم الانموذج في هذه الفترة ذهب إلى تحديد نوع الالتزام الضريبي والذي يعد الاساس اذ من خلال تحديد الالتزام الضريبي يمكن تحقيق مبدأ القانونية (الدقاق، ص ٣٧).

الفرع الثاني: الاتجاه المضيق من فكرة الانموذج القانوني في القاعدة الضريبية

ذهب جانب من الفقه إلى الاقرار بالمعنى الضيق للانموذج القانوني وقد قصد اصحاب هذا الرأي مصطلح الانموذج القانوني على السلوك النموذجي وعندهم ان مصطلح الانموذج ينصرف إلى معنيين:

المعنى الأول: وفيه تكون الواقعة المنشئة للضريبة جوهر القاعدة الضريبية وليست ركنا فيها، وبهذا تعد المطابقة في القاعدة الضريبية جوهرًا لكل التزام ضريبي.

المعنى الثاني: وهو المعنى المضيق لفكرة الانموذج القانوني وعليه تعد الواقعة المنشئة للضريبة احد اركان القاعدة الضريبية ولكن يخرج عن هذا النطاق مبدا القانونية وقد يثار السؤال الاتي - لماذا قصر اصحاب هذا الرأي فكرة الانموذج القانوني على الواقعة؟ وقد اجاب اصحاب هذا الرأي بالقول ان كل انموذج ثمره لوجوه ثلاثة على صعيد القانون الجنائي (كالوجه المادي- الفعل- ووجه معنوي- الخطيئة- ووجه عدم المشروعية مخالفة الفعل للقانون واذا ما اخذنا هذا الرأي على صعيد القانون المالي نقول ان الانموذج القانوني هو ثمره لوجهان لا ثالث لهما.

الأول: مادي متمثلا بالواقعة المنشئة للضريبة.

الثاني: شرعي متجسداً في مبدأ القانونية

وطبقاً لاصحاب هذا الرأي فإن الانموذج كواقعة (الركن المادي) عرضة للتغيير من ضريبة لآخرى فالواقعة المنشئة للضريبة في ضريبة العقار والمتمثلة في واقعة نقل الملكية أو حق التصرف - بقطع النظر من تحقق الربح من عدمه - تختلف عن الانموذج الشرعي والمتمثل بمبدأ القانونية اذ ان الأخير لا يتغير من ضريبة لآخرى وهذا ما ايده بعض الفقه (د. عبد الفتاح الصيفي، ١٩٩١، ص ٣٥).

خلاصة القول ان الانموذج ليس فكرة تحيا حياة مستقلة عن الواقعة المنشئة لها وانما هي لصيقة بها واصفة لحالها وبهذا لا يمكن ان يفرض الالتزام الضريبي على المكلف الا بعد ان يطابق الواقعة المنشئة للضريبة والذي وصفها المشرع بشق الفرض الوارد في القاعدة الضريبية.

الفرع الثالث: الاتجاه الموسع من فكرة الانموذج القانوني للقاعدة الضريبية

يذهب اصحاب هذا الرأي إلى ان الواقعة النموذجية هي مجموعة العناصر التي تلزم لخلق كل انموذج من نماذج الواقعة المنشئة للضريبة على حدة والتي تكفي لان تميز انموذج كل واقعة عن غيرها من النماذج.

واتساقا مع هذا السياق نجد ان اصحاب هذا الرأي قد ذهبوا إلى القول بان وظيفة الانموذج هي وصفية شكلية تقتصر على وصف الواقعة وتحديد قالبها وشكلها (الصيفي، ١٩٩١، ص ٣١).

اما البعض الاخر من اصحاب الرأي الموسع من فكرة الانموذج فقد ذهب إلى ان الانموذج القانوني للضريبة يجب ان لا يقتصر على الواقعة وحدها بل يجب ان يتعداها إلى المبدأ القانوني والذي يحكم مثل هذه الواقعة، وبهذا فاننا نرى ان هناك تناقضا لدى اصحاب الرأي الموسع من فكرة الانموذج فالبعض يقصر الانموذج القانوني على الواقعة وحدها دون غيرها والاخر يرمي إلى الاخذ بالاثنتين.

الفرع الرابع: الاتجاه المعتدل في فكرة الانموذج القانوني في القاعدة الضريبية

من خلال استعراض الآراء التي قيلت في فكرة الانموذج وجدنا ان كل فريق يدعي بالرأي الارأى معززا ما ذهب اليه بدليل يراه الراجح، وعندنا ان الرأي الراجح من فكرة الانموذج القانوني من بين تلكم الآراء هو الجمع بين الاتجاهين الموسع من جهة والمضيق من جهة اخرى مع تحفظنا على الاتجاه الموسع الذي يخلط بين المطابقة والانموذج والذي جعل من الانموذج القانوني مرادفا للمطابقة على الرغم من اختلاف المصطلحين والذي سبق بيانه فكما اوضحنا ان الانموذج هو تجريد لوصف مضمونه اما المطابقة فهي العلاقة بين الوصف المجرد الذي تضمنه الانموذج وبين الواقعة المنشئة للضريبة (الصيفي، ١٩٩١، ص ٣٥).

خلاصة القول: لا ضريبة بدون انموذج اذ ان الانموذج القانوني ليس من خصائص القاعدة الضريبية وحسب بل هو اهم خصيصة من خصائص القاعدة

القانونية بل من مقتضياتها واركائها، هذا ولاينكر ان المشرع يتغيا غاية قوامها تحديد الواقعة المنشئة للضريبة التي يرمي من ورائها إلى ترتيب اثار قانونية، هذا وان الالتزام الضريبي هو من بين النتائج التي يسعى المشرع لتحقيقها فالانموذج القانوني هو اكثر دقة وانضباطا في مجال القاعدة الضريبية نظرا لأهمية النتائج المترتبة على الزامية القاعدة الضريبية.

وعليه فإن صفوة ما توصلنا اليه هو ان تحديد الواقعة بالدقة المطلوبة والعناية اللازمة انما يستجيب لمبدأ الشرعية (لاضريبة بدون انموذج يحدد بنص).

المطلب الثالث

مدى التطابق بين الانموذج القانوني والمطابقة في القاعدة الضريبية

ربما يبدو باعثا على الدهشة الحديث عن مدى التطابق بين الانموذج القانوني والمطابقة في القاعدة الضريبية لكن ما ان تتبعنا بالتعريف تينك المصطلحين لالفينا بما لا يقبل الشك ان هناك تبايناً جلياً بين ذينك المصطلحين مع تحفظنا على مصطلح التباين والفرق الواضح بينه وبين مصطلح الاختلاف وفق تعبير علم المنطق (الزملي، ١٩٩٩-٢٠٠٠، مجموعة محاضرات).

على عد ان "التباين" هي مسألة تتجسد في الذهن فقط على عكس الحال في "الاختلاف" بعده تمييز بين شيين يمكن تجسيده في الذهن والواقع، وانسجاما مع هذا المسلك نقول ان الانموذج القانوني لا يرادف المطابقة وان هناك تبايناً بين المصطلحين فالمطابقة تمثل مدى التطابق بين الواقعة المنشئة للضريبة المجردة والواقعة الفعلية بعبارة اخرى هي العلاقة بين الجانب القانوني النظري متمثلاً بالانموذج القانوني وبين الجانب الواقعي التطبيقي للقاعدة الضريبية اما الانموذج فهو الواقعة النظرية الموجودة في النص الضريبي.

نخلص بالقول ان المطابقة هي العلاقة بين الواقعة المنشئة للضريبة بركنها المادي المتكامل وبين الانموذج القانوني للضريبة والذي تصفه القاعدة الضريبية وصفا مجرداً،

فالانموذج القانوني انما يعالج الضريبة بوصفها نظاما قانونيا، اما المطابقة فتعنى الضريبة بوصفها الواقعة المنشئة للضريبة مع الفعل النموذجي وما تضمنه من مقومات واركان وعناصر فاذا ما استقامت تلك الأركان والعناصر امكن اعلان المطابقة في القانون الضريبي، وعليه ومن خلال استقراء وتمحيص تلك الأفكار امكن ربط ذلك مع فكرة الحديث عن الواقعة المجردة لنقر ان هناك فرقا بين التجريد والواقع (الصيفي، ١٩٩١، ص٢٢). فاذا نظرنا إلى الضريبة بصفتها نظاما قانونيا مجردا (انموذج قانوني) بان لنا بجلاء ان هذا الانموذج قد احتوى على مبدأ وجب الاقرار به وهو ما يسمى بمبدأ قانونية الضريبة وعند تحليل هذا المبدأ نجده اما ان يكون معفيا من الضريبة أو فارضا لها أو معدلاً لاحكامها أو امراً بنفاذها، وحين ننتقل إلى الجانب الواقعي امكن القول بتحقيق هذا الالتزام اذا ما توافرت الاركان الخاصة واللازمة لوجوده - الواقعة المنشئة للضريبة-.

نستنتج من العرض اعلاه ان الانموذج القانوني لا يرادف المطابقة لنصل إلى نتيجة مفادها ان هناك بون بين بين الانموذج القانوني للضريبة كفكرة واصفة لموضوعات مجردة وبين فكرة المطابقة - والتي ستكون محور حديثنا في المبحث الثالث من هذه الدراسة - بوصفها العلاقة بين هذا الوصف المجرد وبين الواقعة المنشئة للضريبة (الصيفي، ١٩٩١، ص٣٧).

المبحث الثالث

المطابقة في القانون الضريبي

اقتضت السمات الجوهرية الخاصة في دراسة الانموذج القانوني للقاعدة الضريبية ان نشرع بالحديث في المطابقة استكمالاً لدراسة الأساس القانوني للزامية القاعدة الضريبية وبيان مدى صرامة البنيان القانوني لها، ولن نصادر على المطلوب اذا ما قلنا - خلال دراسة الانموذج القانوني - بوجود البون البين بين الانموذج القانوني

بوصفه فكرة واصفة لمقومات مجردة، وبين المطابقة في القانون الضريبي بصفتها المظهر الخارجي أي العلاقة بين الوصف المجرد وبين الواقعة المنشئة للضريبة.

واتساقا مع هذا المسلك سنخرج في دراسة موضوع المطابقة في القانون الضريبي في مطالب ثلاثة:

نبحث في المطلب الأول مفهوم المطابقة وندرس في المطلب الثاني تمييز المطابقة عما يختلف عنها من مبادئ ونختتم المطلب الثالث في التكييف القانوني للمطابقة وكما يأتي:

المطلب الأول

مفهوم المطابقة

لغرض بيان التعريف الوافي لهذا المصطلح - المطابقة - استلزم الامر التصدي له لغة أي ما تعارف عليه اهل اللغة، ثم نخرج لتوضيح مفهومه عند اهل الفقه والقانون شارعين في ذلك في الفرعين الاتيين:

الفرع الأول: المطابقة لغةً

المطابقة لغة (الطبق) واحد (الاطباق) و(طبقات) الناس ومراتبهم والسموات (طباق) أي بعضها فوق بعض و(الطبق) الحال، قوله تعالى: (لتركبن طبقا عن طبق)، أي حالاً عن حال يوم القيامة و(التطبيق) في الصلاة جعل اليدين بين الفخذين في الركوع، و(المطابقة) الموافقة و(التطابق) الاتفاق.

و (طابق) بين الشئين جعلهما على حذو واحد والزقهما، و(اطبقوا) على الامر أي اتفقوا عليه، و(اطبق) الشيء غطاه وجعله (مطبوقاً فتطبق) هو ومنه قولهم: لو تطبقت السماء على الارض ما فعلت كذا، والحمى (المطبعة) بكسر الباء الدائمة التي لا تفارق ليلاً ولا نهاراً. والطاقب الاجر الكبير فارسي معرّب (الرازي، ١٩٨٣، ص ٣٨٨).

الفرع الثاني: المطابقة اصطلاحاً

إن رجل القانون وهو بصدد البحث في هذا المصطلح، يجد نفسه ازاء البون الذي يبين فيه الواقع عن النص وعليه فإن المطابقة تعد بمثابة وصف ينصرف إلى الكل - الوحدة المركبة- لا إلى احد اجزائها، أي إلى الوحدة المركبة بعد ان تتم وليس إلى احد مقوماتها أو اركانها قبل ان تتم. أي إلى مجموع العناصر لا إلى احدها (الصيفي، ١٩٩١، ص٤٥).

وعليه يمكن القول ان المطابقة تعني مماثلة الواقعة المنشئة للضريبة للانموذج القانوني للضريبة بعناصره التي اوردها المشرع (عثمان، ١٩٧٢، ص٨٤). وبهذا فإن المطابقة تعد عملية استدلال منطقي اذ تعتبر المطابقة قيда على تطبيق النص الضريبي اذ بدون الحقّة المماثلة بين الواقعة المنشئة للضريبة وبين الانموذج القانوني لا يمكن تطبيق النص الضريبي (الربيعي، ٢٠٠٠، ص١٣٧).

فالمطابقة هي الموازنة بين اكثر من انموذج قانوني مجرد وبين الواقعة المنشئة للضريبة (الصيفي، ١٩٩١، ص٥٢).

وطبقا لهذا التحليل فإن المطابقة تعني جوهر كل واقعة منشئة للضريبة، فالواقعة المنشئة للضريبة ليس لها معنى ولا تكسب الصفة القانونية، الا اذا تناولها المشرع بالنص عليها محدد اوضاعها، وهيكلها في قاعدة قانونية وهي بذلك تعد جوهر الضريبة (عثمان، ١٩٧٢، ص٥٨).

نخلص بالقول: ان المطابقة صفة للضريبة، ولا تعد ركنا من اركانها بعدها عملية مقارنة بين ما هو مجرد وبين ما وقع فعلا.

المطلب الثاني

تميز المطابقة عما يختلف عنها من مبادئ

نظراً لاهمية المطابقة على صعيد القانون بشكل عام وعلى صعيد القانون الضريبي بشكل خاص، فقد كسبت هذه الأهمية اراء جانب مهم من الفقه ذهب لابعد

مما يعنيه هذا المصطلح على صعيد التطبيق العملي، وإذا ما اردنا توصيف هذا الامر الفينا ان هناك دعوات من بعض الفقه كلّ يدلي بدلوه يحسبه صوابا، فهناك من عد المطابقة بمثابة مبدأ المشروعية وفريق اخر عدّها عنصرا من عناصر القاعدة الضريبية، وهناك من لا يرى في المطابقة الا التباين بينها وبين مبدأ اللامشروعية.

وانسجاما مع مسلك البحث هذا نتناول هذا المطلب في أفرع ثلاثة:

نتناول في الفرع الأول المطابقة ومبدأ المشروعية ونشرح في الفرع الثاني المطابقة ومبدأ اللامشروعية ونختم في الفرع الثالث المطابقة كعنصر من عناصر القاعدة الضريبية وكما يأتي:

الفرع الأول: المطابقة ومبدأ المشروعية

عندما تتناول الباحثون القانونيون النظرية العامة للقانون، نراهم قد قارنوا بين المضمون والشكل عند التعرض لمصطلح -المطابقة- المشروعية- وبهذا فإن وصف المشرع للضريبة بجميع اركانها في الانموذج القانوني يبقي قالباً واضحاً موحداً حتى يصب في الواقعة المنشئة للضريبة، مثال ذلك ما نص عليه المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل حينما نص على: ((٦- كل مصدر اخر غير معفي بقانون وغير خاضع لاي ضريبة...)) (الفقرة (السادسة) من المادة (الثانية) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢). وكان ذلك بصدد فرض الضريبة، فالمطابقة بالنسبة لمبدأ المشروعية الضريبية تقوم مقام المضمون، اما مبدأ المشروعية فيعد من المطابقة بمثابة الشكل (الصيفي، ١٩٩١، ص ٤٤).

صفوة القول: ان الانموذج القانوني للضريبة لايبسط سلطانه الا على الواقعة المنشئة للضريبة وفق مايبينه الانموذج القانوني للقاعدة الضريبية وبذلك استلزم توافر جميع عناصر الالتزام الضريبي فاذا كانت الواقعة المنشئة للضريبة غير مطابقة للانموذج القانوني خرج من مجال الانموذج القانوني للقاعدة الضريبية، وبالتالي انعدمت المطابقة.

ان الحديث عن مبدأ المشروعية والازمة التي اثرت حوله قد دفعت الفقه إلى ايجاد مخرج للتخفيف من حدة هذا المبدأ فوجدت إلى جانب هذا المبدأ فكرة تجزأة القاعدة الضريبية، والقاعدة الجزائية على بياض والتي يمكن ان نسحب هذه القاعدة في المجال الضريبي من هذا المنطلق، وبما ان محتوى هذا المبدأ يتمثل في خضوع الحكام والمحكومين للقانون، فاننا نرى ان ذينك المصطلحان سيان، على عد ان المشروعية تقتض توافق التصرفات التي تصدر من سلطات الدولة ومواطنيها مع القواعد القانونية التي وضعت من السلطة التأسيسية المؤسسة. ونعني هنا كافة القواعد القانونية والتي تمثل القانون، فالاخير يطبق بصفة عامة على الكافة، واذا ما تعرضنا للمطابقة نجدها تحمل نفس المعنى (التطابق، التماثل، التوافق) بين الواقع النظري والواقع العملي، أي موافقة الوصف المجرد مع الواقع العملي.

ان "سيادة القانون هي اساس الحكم في الدولة" (المادة (٦٤) من دستور جمهورية مصر العربية لعام ١٩٧١). وهذه السيادة تنبثق من مبدأ المشروعية وهذا المبدأ الذي له من الجذور التي تجعل منه مبدأ مرموقاً استناداً لقوله تعالى: ((لكل جعلنا منكم شرعة ومنهاجا)) (سورة المائدة الاية (٤٨)). وقوله تعالى: ((ثم جعلناك على شريعة من الامر فاتبعها)) (سورة الجاثية الاية (١٨)).

فالمشروعية مشتقة من الشرع، بصيغة المفعولية، وتفيد محاولة موافقة الشرع، والمحاولة قد تصيب وقد تخيب (الحو، ١٩٨٥، ص١٨).

الفرع الثاني: المطابقة والخروج عليها - المطابقة واللامشروعية

يمكن تعريف اللامشروعية بانه: عدم توافق التصرفات التي تصدر من سلطان الدولة ومواطنيها مع القواعد القانونية (الحو، المصدر، ١٩٨٥، ص٣٦). وعلى ذلك يمكن القول ان اللامشروعية هي التعارض بين الواقعة المنشئة للضريبة وبين الانموذج القانوني للضريبة.

ويرى اصحاب هذا الرأي ان المطابقة تدخل في تكوين الضريبة عبر هذا المبدأ، فالمطابقة هي التوافق بين الواقعة المنشئة للضريبة وبين القاعدة الضريبية بأنموذجها الذي استقر عليه المشرع في حين ان عدم المشروعية تعني التعارض بين الواقعة والنظام القانوني برمته (الصيفي، ١٩٩١، ص٤٣).

صفوة القول: ان عدم اللامشروعية يعني كل نشاط يخالف به مرتكبه قاعدة قانونية موضوعية ايا كانت ضريبية ام جنائية، اما المطابقة فهي العلاقة بين ما تضمنه الانموذج القانوني من وصف مجرد بين الواقعة المنشئة للضريبة والانموذج القانوني لها، وجلي مما في هذا القول من افصاح بين في ان مصطلحي المطابقة واللامشروعية يتفقان في كونهما يمثلان "علاقة".

اما اوجه الاختلاف فتتمثل بجلاء في ان المطابقة هي (تماثل وتطابق) في حين ان مبدأ اللامشروعية يمثل (تعارض وتضاد)

وبهذا فلا يمكن ان تكون المطابقة موافقة لمبدأ عدم المشروعية فهذا المبدأ لا يمثل سوى الواقعة المنشئة للضريبة منظوراً اليها من حيث مخالفتها للانموذج القانوني لا من حيث مطابقتها للوصف الذي تضمنه القانون.

الفرع الثالث: المطابقة كعنصر من عناصر الضريبة

يرى اصحاب هذا الاتجاه في المطابقة انها معلقة على تحقق شرط أي ان المطابقة قاصرة على الانموذج المتعلق بالحكم دون صرف النظر إلى عناصر الضريبة الاخرى، وهذا من وجهة نظرنا قاصراً عن توضيح المطابقة وبيان ابعادها كونها تمثل مدى التوافق بين الانموذج القانوني والواقعة المنشئة للضريبة. فعناصر الضريبة لا يمكن قطعاً ان تمثل المطابقة فشتان بين ذاك المصطلحان فهذه العناصر تمثل الانموذج القانوني وليست من المطابقة في شيء، فهذا الرأي يعتبر المطابقة عنصراً من عناصر الضريبة واذا ما تناولنا هذه العناصر -فرض- جباية-اعفاء-تعديل- نجدها مستقلة لاحقة على تحقق الضريبة. ان هذا الرأي يجعل من المطابقة -جزء من

كل- وهذا غير سليم، فالمطابقة تنتظر إلى الكل نظرة شاملة بانه قد اكتمل واستحق اضافة صفة دين الضريبة عليه (الصيفي، ١٩٩١، ص٤٥).

اما وجهة نظرنا فلا تذهب إلى ما ذهب اليه اصحاب الرؤى في العرض السابق، فالمطابقة غير المشروعية واللامشروعية وهي ليست عنصرا من عناصر الضريبة، فهي عملية خارجية ترمي وتتغيا غاية قوامها مدى التوافق بين الجانب النظري (للانموذج القانوني للضريبة) والجانب التطبيقي (الواقعة المنشئة للضريبة).

المطلب الثالث: التكيف القانوني للمطابقة في القانون الضريبي

يمكن ان نستخلص من العرض السابق، ان حومة جدل فقهي قد ثارت بين اوساط الفقه وهم بصدد تبيان الطبيعة القانونية للمطابقة. ووفق هذا المنحى فإن كل رأي ادعى انه الارأى، فقال اتجاه ان المطابقة تعد من صفات الضريبة الاساسية، ويستند هذا الرأي إلى ان المشرع يقيد شكل الضريبة بالوصف الذي يحددها ويضمنها الشق الأول من شقي القاعدة الضريبية -الفرض- وعلى هذا لا توجد ضريبة غير نموذجية، فعندهم ان هذا يؤكد ان المطابقة من الصفات الاساسية للضريبة (الصيفي، ١٩٩١، ص٨٦)، وهناك من يرى ان المطابقة عنصرا من عناصر الضريبة وحجتهم في ذلك انه يترتب على تخلفها عدم وجود الضريبة.

والحقيقة ان المطابقة ليست من صفات الضريبة فالمطابقة حكم أو تقدير من جانب السلطة المالية -المخمنة- فحواه ان الواقعة المنشئة للضريبة تضم العناصر التي افترض المشرع توافرها حتى يمكن حينذاك فرض الضريبة.

ومن جانب اخر فإن تكيف المطابقة على انها عنصر في الضريبة امر لا نجد له من صحة، بعد ان المطابقة هي اثبات للعناصر المكونة للواقعة التي استوجبها المشرع في الانموذج القانوني للضريبة، وعليه يمكن التوكيد ان المطابقة هي حكم أو واقعة، صدرت عن المكلف بانه يطابق ذلك الفعل النموذجي والذي تصفه القاعدة الضريبية وصفا مجردا، وبقطع النظر عما قيل بصدد حومة الجدل الفقهي التي نشبت

في المانيا وايطاليا والتي لما تزل اصداؤها إلى اليوم ندية والتي عجزت عن وضع نظرية عامة لها اسسها المستقلة ومداها الذاتي، على الصعيد الجنائي، فإن الامر على نقيض ذلك على صعيد التشريع الضريبي باعتبار ان هذا القانون له ذاتيته التي تجعل منه ذا خصوصية خاصة يلزم احترامه ومعاملته معاملة تليق بتلك المفاهيم.

وبعد الوصول إلى هذه المحطة يمكن القول ان المطابقة ما هي الا العلاقة أو التطابق بين الجانب القانوني النظري والجانب الواقعي التطبيقي. والمطابقة هي التطابق بين الواقعة المجردة والواقعة الفعلية.

وانسجاما مع مسلك البحث هذا فإن المطابقة عبارة عن وصف ينصرف إلى الكل (القاعدة الضريبية) لا إلى احد اجزائها وبهذا فإن المطابقة تنصرف إلى مجموع العناصر ولا يمكن القول قطعا انها تنصرف إلى احداها (الاطرجي، ٢٠٠٠، ص ١٤).

صفوة القول: ان المطابقة: صفة لكل عنصر من عناصر الانموذج القانوني للضريبة فهذا بنظرنا الوصف الحقيقي لها، فهي ليست مجرد وصف للضريبة بعدها وحدة قانونية تنشأ نتيجة لانظام مجموعة من العناصر التكوينية، كما ان المطابقة تختلف في طبيعتها عن عناصر الضريبة بحد ذاتها فالمشروع حينما ينص على مبدأ "قانونية الضريبة" ويضمنها في الدستور، فانه يؤكد ان القاعدة الضريبية هي التي تسبق الواقعة المطابقة للانموذج القانوني، فهي تأسيساً على ذلك اثبات للحالة التي تكون عليها الواقعة وتقصح ان عناصرها مطابقة لما يتطلبه المشروع في هذا الشأن، فلكي تكسب، الواقعة صفة الضريبة استلزم ذلك ان تكون مطابقة للانموذج القانوني للضريبة.

الخاتمة

ختاماً نخلص إلى استنتاجات وتوصيات نراها جديرة في ترسيخ اركان تلك الدراسة والتي تضمنت البنين القانوني للقاعدة الضريبية والتي سنوضح معالمها كما يأتي:

أولاً: الاستنتاجات

١. إن التسليم بوحداية قانونية الضريبة يفرض لا محالة كياناً راسخاً في ضمير افراد الشعب بحسبانه الفرض الذي ارتضاه الشعب لنفسه من خلال السلطة التشريعية المؤسسة والتي ارست دعائم مبدأ القانونية والذي اقر ذلك الالتزام، ذلك ان الالتزام الضريبي يمثل عبئاً يتقل كاهل افراد الشعب ويمس حقوقهم لذلك استلزم ان تكون مبادئ فرض الضريبة من عدالة وملاءمة ويقين شاحصة لا بهتان ولا افراط ولا طغيان فيها.

٢. إن الصراع الازلي بين السلطة والحرية يعد ثابتة من ثوابت الحياة لاجل ذلك كان لزاماً ان تحظى التشريعات بعين الرضى للمكلفين فلا محيص ولا مناص من التودد لافراد الشعب بغية القبول بتشريعات لصيقة بقوت حياتهم، لذلك فإن المناداة بفلسفة الانموذج القانوني للضريبة وحضوره يعد ذو فعل فعال في الانصياع لتلك القوانين وعلى هذا الأساس فإن استكمال القاعدة القانونية لعناصرها كافة من فرض وحكم فضلاً عن وضوح معالمها وغاياتها متوشحة بثوابت العدالة والملاءمة والمساواة تعد خير عون في تقبل الحكم لتلك القاعدة والانصياع لاحكامها.

٣. وفيما يخص مفهوم المطابقة في القانون الضريبي فإن جل ما كتب عن مفهوم المطابقة في مجال التشريع الجنائي كان عبارة عن دراسة في مقومات هذه النظرية وكانت مبعثرة بين موضوعات النظرية العامة للجريمة.

اما على صعيد التشريع المالي فقد تبوأَت هذه الدراسة مكانة مرموقة بالنظر إلى ان هذا التشريع من اكثر فروع القانون الاخرى لا يبدو قادرا على الاستقرار الا في

تضاعيف نصوص قانونية واضحة. إذ امسى هذا التشريع ملازماً لصيقاً لحقوق الانسان الشخصية.

فضلاً عن ذلك ان قواعد القانون العام بوجه عام لم تبلغ من النضج الشاؤ الذي بلغته قواعد القانون المدني، فكان ان اعلى الشراح مكانة التشريعات الخاصة عنها في تشريعات القانون العام.

وما النظرية العامة للمطابقة في القانون الضريبي -القاعدة الضريبية- والتي حاول بعض الفقه العمل على ان ترى النور (الدخيل، ٢٠٠٩-٢٠١٠، محاضرات غير منشورة)، والتي تفرق بها الفقه إلى منكر على المطابقة كمنظريه يمكن الاخذ بها على الصعيد العام وبوجه خاص التشريع الضريبي بوصفها فعل نموذجي يصف القاعدة الضريبية وصفا مجردا، وبين رأي اخر يقر به لها ويعده وجها من وجوه الاحكام غير المشروعة والتي بالامكان تجريمها عن طريق فعل (المطابقة)، نقول: ما ذلك الخلاف المستعر الا علامة من علامات تلكم الاهمية والتي لما تزل تحوط اليوم بنظرية المطابقة في المجالين الجنائي والضريبي. وما ان نمت هذه النظرية على الصعيد الجنائي حتى الفينا مطالبات حثيثة من بعض الفقه لانسج خيوط هذه النظرية على الصعيد المالي (التشريع المالي) على غرار ما ينسج فقهاء القانون الجنائي.

واذا كان فقهاء القانون الجنائي قد تقبلوا دون تردد امكان نشوء نظرية المطابقة على صعيد قانونهم فقد بقي هؤلاء امناء على لزوم المطابقة بين القانون والنص. وهكذا وبعد النجاح الذي حققته هذه النظرية على صعيد القانون الجنائي ثار رأي متعصب للمطابقة وقد بلغ التعصب لهذه النظرية من القوة مبلغاً حمل الكثير من الكتاب على ان ينظروا اليها بمثابة مبدأ للشرعية وان يخلعوا الطبيعة القانونية (ضريبية كانت ام قانونية) على كل قاعدة غير مستقرة تحت هذا المبدأ "نظرية المطابقة".

ثانياً: التوصيات

١. الضرورة الملحة لصياغة النصوص القانونية الضريبية وبما لايقبل التأويل والتفسير.
 ٢. العمل الجاد على توحيد التشريعات الضريبية في مدونة واحدة تأخذ على عاتقها تنظيم التشريعات الضريبية وفق أسس وبناء رصين.
 ٣. عقد الندوات وحلقات التوعية التي تأخذ بيد افراد الشعب من المكلفين إلى تفهيمهم بقوة القاعدة القانونية الضريبية وحتمية احترامها وان حق الدولة في جزء من أموالهم هو حق ممتاز لاعتبارات اجتماعية واقتصادية وسياسية تهدف الدولة من ورائها تحقيق النفع العام وتفهم المكلفين بدفع الضريبة من خلال عقد الحوارات والجلسات التوعوية وارشادهم بان الهدف من الضريبة ليس مالياً وحسب بل ان هناك غايات اجتماعية واقتصادية وسياسية توجب على الدولة القيام بها من خلال تحصيل تلك الأموال.
 ٤. ترصين باب الجرائم والعقوبات في القوانين الضريبية وتشديدها على غرار ما ذهب اليه قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ في تجريم الأفعال وتطبيق العقوبات الرادعة على الأفعال المرتكبة والتي تماثل الأفعال التي يرتكبها المكلفون على صعيد القانون الضريبي وذلك لتساوي الحقوق في هذين القانونين.
 ٥. تبني وإرساء دعائم قضاء متخصص في حسم المنازعات الضريبية ولا سيما اننا الفينا عدم نجاعة القضاء العادي واللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي في سلاسة وسرعة حسم تلك المنازعات.
- قيام الدولة من خلال مؤسساتها بدور الموجه بأن التضامن الاجتماعي يعد الغاية التي رمى المشرع اليها من خلال فرض التكليف الضريبي ولاجل ترسيخ ذلك الحق والقضاء على الفوارق بين طبقات المجتمع استلزم ان تقوم الدولة بوظيفة الموجه لواجه الحياة كافة، وما زاد الامر ترسيخاً تحول الدولة من حارسة إلى متدخلة ومن ثم إلى

دولة منتجة كيما تقي بمتطلبات الانفاق فالمقابل الذي دفعته الدولة جراء تحولها من حارسة إلى تدخلية هو قيامها بالانفاق واشباع الحاجات العامة، وبما ان الضريبة كدين بذمة المكلف بلا مقابل فقد كان لزاماً اقناع المكلفين وتفهيمهم باحترام مبدأ القانون الضريبي وان دين الضريبة هو دين محمول لا مطلوب حتى اذا ما استقر ذلك استطعنا تحقيق الإصلاح الضريبي في المجالات كافة وحققنا الهدف المنشود من ذلك.

المصادر

** القرآن الكريم

أولاً: كتب اللغة

١. الأزهري: تهذيب اللغة: تحقيق عبد السلام هارون، ط المؤسسة المصرية ١٩٦٤.
 ٢. محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة - الكويت، ١٩٨٣.
- ثانياً: الكتب
٣. البدرى، د. هشام محمد، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
 ٤. البطريق، د. يونس احمد، اقتصاديات المالية العامة، بيروت، الدار الجامعية، ١٩٨٥.
 ٥. البطريق، د. يونس احمد، مقدمة في النظم الضريبية، الإسكندرية، ١٩٧٢.
 ٦. الجرف: د. كمال عبدالرحمن، المبادئ القانونية في الاحكام الضريبية، ط ١، الإسكندرية، دار الجامعات المصرية، ١٩٦١.
 ٧. الجنابي، طاهر، علم المالية والتشريع المالي، الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر.
 ٨. الجندي، د. حمزة عبدالله، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دراسة مقارنة، ط ١، الاصدار الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٤.
 ٩. الحلو، د. ماجد راغب، القضاء الاداري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ١٩٨٥.
 ١. خلاف، حسين، الاحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦.
 ٢. خلاف، حسين، المالية العامة، مكان وسنة الطبع بلا.
 ٣. الدقاق، د. شكري، تعدد القواعد وتعدد الجرائم، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية.
 ٤. السناري: د. محمد عبد العال، الشريعة الإسلامية وضوابط رقابة دستورية القوانين في مصر، القاهرة، بدون دار وسنة نشر.
 ٥. السنهوري، عبد الرزاق احمد، الوسيط في شرح القانون المدني ومصادر الالتزام، ج ١، ط ٢، القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٦٤.
 ٦. شفيق: د. حسان محمد، الدستور، بغداد، مطبعة جامعة بغداد، ١٩٨١.
 ٧. الصكبان، عبد العال، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق، ط ١، بغداد، مطبعة العاني، ١٩٦٧.
 ٨. الصيفي، د. عبد الفتاح، المطابقة في مجال التجريم، ط، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١.

٩. عصفور: د. سعد، المبادئ الأساسية في القانون الدستوري والنظم السياسية، الإسكندرية، منشأة المعارف بمصر، مطبعة التقدم، ١٩٨٠.
١٠. الوترى: د. منير محمود، القانون، مطبعة الجاحظ، ط٢، بغداد ١٩٨٩.
- ثالثاً: الرسائل والاطاريح الجامعية**
١١. الاطرقجي، هدى سالم، التكييف القانوني للجرائم في قانون العقوبات العراقي، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٠.
١. الربيعي، باسم عبد الزمان، نظرية البنیان القانوني للنص العقابي، رسالة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٠.
٢. عطية، علي هادي، تقدير الدخل واخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، ٢٠٠١.
٣. غيلان، عثمان سلمان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، مقدمة إلى جامعة النهريين كلية الحقوق، ٢٠٠٣م.
- رابعاً: البحوث والدراسات العلمية**
٤. الجرف، د. كمال عبدالرحمن، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الايراد، بحث منشور في مجلة ادارة قضايا الحكومة، القاهرة، ٢٤، ١٩٦٦.
١. الدخيل، د. احمد خلف حسين، المطابقة في التشريع الضريبي العراقي، بحث منشور في مجلة جامعة دهوك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، مج١٤، ع٢، ٢٠١١.
٢. عثمان، د. امال عبد الرحيم، الانموذج القانوني للجريمة، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، ع٢١، ١٩٧٢.
٣. هارون، يوسف بولس، الغاء الواقعة الثانوية المنشئة لضريبة فوائد الديون، مجلة ادارة قضايا الحكومة، مج٤، ع٢، سنة ٢٠٠٤، ١٩٦٠.
- خامساً: المحاضرات غير المنشورة**
٤. إسماعيل، د. عوض فاضل، مجموعة محاضرات القيت على طلبة الدكتوراه - القسم العام، كلية الحقوق - جامعة النهريين، للعام الدراسي ٢٠٠٠-٢٠٠١.
١. الدخيل، د. احمد، محاضرات القيت على طلبة الدكتوراه، جامعة تكريت، كلية القانون للعام الدراسي ٢٠٠٩-٢٠١٠ غير منشورة.
٢. الزلمي، د. مصطفى، مجموعة محاضرات القيت على طلبة الدكتوراه - القسم الخاص - كلية الحقوق، جامعة النهريين، ١٩٩٩-٢٠٠٠م، غير منشورة.

سادساً: الدساتير

١. دستور السنة الخامسة الفرنسي لعام ١٩٥٨.
٢. دستور جمهورية مصر العربية لعام ١٩٧١.
٣. الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥.
٤. دستور جمهورية مصر العربية لسنة ٢٠١٤ النافذ.

سابعاً: القوانين

١. قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩
٢. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل

ثامناً: الاحكام القضائية

١. حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم ١، س١٧، دستورية، ١٩٩٥/٧/٢٠.
٢. حكم المحكمة الدستورية العليا: الدعوى ٤٣، س٣ قضائية، جلسة ١٩٩٣/١٢/٦، المنشور في الجريدة الرسمية بالعدد ٥١٤، في ١٩٩٣/١٢/٢٣.

المخلص:

إن المتتبع للقوانين الضريبية يجدها ولأول وهلة تدور حول الالتزام الذي يقع على عاتق المكلف في تسديد دين الضريبة، وإن من المسلمات التي لا شك فيها ان القاعدة الضريبية قاعدة مكتوبة وغالبا ما تكون جلية الوضوح وهي بذلك لا يمكن المساس بها والنيل منها لانها من صنع السلطة التشريعية بعدّها الممثل الشرعي لصاحب الاختصاص الاصيل - الشعب - وعلى هذا الاساس اصبحت القاعدة الضريبية قاعدة عامة تحددت شرائطها وسندها من قبل واضعيها حتى غدت حاکمة اوجبت الالتزام والاحترام ممن كلفوا بالخضوع لها.

وبذلك يتحدد مدلول الشرعية القانونية للقاعدة الضريبية حتى اذا ما استقامت الفكرة القانونية للقاعدة الضريبية اقتضت السمات الجوهرية لها ان تستوي على سوقها حتى تغدو قاعدة ملزمة على من حق نفاذها عليهم، ورغم ما تكشف عن قصور النظام العقابي الضريبي كجزاء لمن يخالف القاعدة الضريبية فإن ذلك لم يثنِ بالجزم بقانونية القاعدة الضريبية والى هذا فإن القاعدة التي اقرها الاستعمال وتشربت بروح الالتزام القانوني تنهض لتفرض لامحالة وجودها مثلما الامر بالنسبة للقاعدة الجنائية بطريقة تسعى لمقادة المكلفين بالانصياع لها دونما تردد.

وجلي مما في هذا القول من افصاح بيّن عن وجود المبدأ القانوني لقانونية القاعدة الضريبية في جميع مفاصلها وهذا ما يتضح لنا في مبدأ شرعية القاعدة الضريبية، اذ من المسلم به ان كل قاعدة قانونية تتكون من فرض وحكم وبالتالي فإن الزام القاعدة الضريبية يستلزم توفر الركن المادي لها وحين الحديث عن هذا الركن في مجال القانون الضريبي يتكشف لنا بجلاء ان بتوافر هذا الركن امكن الحديث عن انبثاق التزام ضريبي.

Abstract:

The one who follows the tax laws finds them, at first glance, revolving around the obligation that falls on the taxpayer in paying the tax debt, and among the undoubted assumptions that the tax base is a written rule and is often clear, and thus it cannot be compromised and undermined because it is the work of the legislative authority. After that, the legal representative of the original jurisdiction - the people - and on this basis, the tax base became a general rule, the conditions of which were determined and supported by its authors until it became a ruler who required commitment and respect from those who were assigned to submit to it.

Thus, the meaning of the legal legitimacy of the tax base is determined even if the legal idea of the tax base is straightforward. The essential features of the tax base require it to equal its market in order for it to become a binding rule for those who have the right to enforce it on them. By asserting the legality of the tax base, and so on, the rule that was approved by use and imbued with the spirit of legal obligation rises to impose inevitably its existence, as is the case for the criminal rule in a way that seeks to lead those charged with obeying it without hesitation.

It is clear from this saying that there is a clear disclosure of the existence of the legal principle of the legality of the tax base in all its joints, and this is what is clear to us in the principle of the legitimacy of the tax base, as it is recognized that every legal rule consists of imposition and judgment. When we talk about this element in the field of tax law, it becomes clear to us that with the availability of this pillar, it is possible to talk about the emergence of a tax obligation.