



التقيد الذاتي للنصوص الضريبية بصفة اليقين

م.م. دعاء كاظم طارش

كلية القانون - جامعة سومر

duaa.kaidm@uos.edu.iq

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى بيان اهمية صفة اليقين بعدّه اهم القواعد الحاكمة للنصوص الضريبية، وعلى السلطة التشريعية ان تحاكي الصفة المذكورة وهي تمارس اختصاصاتها اثناء صياغة القوانين الضريبية او القوانين الاخرى، إذ يجب ان تكون النصوص المكتوبة محاطة بالقواعد الأربع (العدالة، اليقين، الاقتصاد، الملائمة) مضموناً واطاراً، أذ ان تقيد النصوص الضريبية بيد السلطة التشريعية أستناداً للمادة (28) من دستور العراق الدائم لسنة (2005) يتفق الى حد ما مع قاعدة اليقين ويشكل جوهرها، لذا يكاد تطبيق قاعدة اليقين في مجال الضريبة العامة أن يكون اجبارياً ولا يمكن الاستغناء عنه، وكل أحاله تتضمنها القوانين الضريبية الى القوانين الأخرى يقيناً ضريبياً أما الاحالة على الأنظمة والتعليمات التي تصدر عن السلطة التنفيذية فهي حالة من عدم اليقين الضريبي لأنها سوف تمكن هذه السلطة من قدرة على خلق الحق بفرض الضريبة والإعفاء منها وهذا ما يتعارض مع قاعدة اليقين. وهكذا يتحقق اليقين الضريبي من خلال الإحاطة بالأحكام القانونية التي تقرها السلطة التشريعية واقتناع الافراد بها مما يؤدي الى شعورهم بمصادقية القوانين الضريبية مما يوثق سيادة القانون والتوصل الى الغايات التي جاء من أجلها، إذ أن أنعدام اليقين الضريبي بطبيعة الحال يبعث الى الشك بالقانون ويفوت الغاية من تشريعه.

كلمات مفتاحية: التقيد الذاتي ، اليقين

Self-Adherence To Tax Texts With Certainty

Duaa kadim Tarish

Faculty of Law - Sumer University

Summary:

This study aims to explain the importance of certainty, as it is the most important rule governing tax texts. The legislative authority must emulate the aforementioned characteristic as it exercises its powers while drafting tax laws or other laws, as written texts must be surrounded by the four rules (justice, certainty, economy, appropriateness) in content and framework, Whereas restricting tax texts in the hands of the legislative authority based on Article (28) of the Permanent Constitution of Iraq for the year (2005) is consistent to some extent with the rule of certainty and constitutes its essence, so the application of the rule of certainty in the field of general tax is almost obligatory and cannot be dispensed with. Every referral included in the tax laws to other laws is tax certainty. As for the referral to regulations and instructions issued by the executive authority, it is a state of tax uncertainty because it will enable this authority to have the ability to create the right to impose tax and exempt from it, and this is what contradicts the rule of certainty. Thus, tax certainty is achieved through being aware of the legal provisions approved by the legislative authority and individuals being convinced of them, which leads to them feeling the credibility of the tax laws, which documents the rule of law and the achievement of the goals for which it came, as the lack of tax certainty naturally raises doubt about the law and misses the purpose of its legislation.

Keywords: self-restraint, certainty



أولاً- أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في التركيز على ضرورة التقيد بقاعدة اليقين التي وجب ان تحيط بالقوانين الضريبية المشرعة لتكون كافلة لحماية الحقوق العامة من أي انتهاك قد يقع عليها من السلطات كافة، فالسلطة سواء كانت سلطة تشريعية، أم تنفيذية تملك القدرة على انتهاك قاعدة اليقين عن طريق عدم التقيد بالمعنى الدقيق للنص الضريبي .

كما ويركز البحث على الأفراد المكلفين بالدفع وفق أحكام القوانين الضريبية إذ يجب ان يتحقق لديهم اليقين والوضوح الكافي بالمبالغ المكلفين بدفعها قبل أن يضعهم القانون تحت طائلة الإجراء ويطبق العقوبات الضريبية عليهم .

ثانياً- مشكلة البحث:

تتمثل اشكالية البحث في مجموعة من التساؤلات ومنها بيان حدود سلطة المشرع الضريبي في بناء النص الضريبي من خلال إيضاح ما المقصود باليقين، وما هي الخصائص المميزة له ؟، وكيف تتقيد النصوص الضريبية بالدلالات اللغوية لألفاظها سواء أكانت دلالات عامة أم خاصة ؟ وما هو الاثر الذي يتركه التفسير القانوني للنصوص الضريبية على قاعدة اليقين واسعاً كان هذا التفسير أو ضيق ؟.

رابعاً- منهجية البحث :

اتبع الباحث في دارسته لموضوع التقيد الذاتي للنصوص الضريبية بقاعدة اليقين، المنهج التحليلي الاستقرائي، من خلال تحليل النصوص القانونية الضريبية والوقوف على دلالاتها في ضوء آراء الفقهاء والمبادئ الضريبية العامة، والوصول الى نية المشرع الحقيقي لتحقيق نظام ضريبي واضح دون غموض .

خامساً- هيكلية البحث:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على التقسيمة الثنائية في عرض مفردات الموضوع فقد قسمنا هذه الدراسة الى مبحثين، وفي كل مبحث مطلبين إذ تم تخصيص المبحث الاول الى توضيح مفهوم اليقين الضريبي وخصائصه إما المبحث الثاني فقد خُصص لبيان تقيد القواعد الضريبية بدلالات النصوص وتفسيرها .

المبحث الاول

مفهوم اليقين الضريبي وخصائصه

لمفهوم قاعدة اليقين مضمون واسع، بعده أحد أهم الضمانات الدستورية للمكلف من جهة ولضمان حق الدولة بتحقيق العدالة من جهة أخرى، إذ تُعد قاعدة اليقين أحد أوجه العدالة الاجتماعية بالتالي على المشرع الضريبي ان يلتزم في مراعات المبدأ المذكور عند انشاء النص الضريبي، لذا سوف نقسم هذا المبحث الى مطلبين أذ سنبين في المطلب الاول ماهية قاعدة اليقين ومن ثم نتناول في المطلب الاخر خصائص اليقين الضريبي.

المطلب الاول

ماهية قاعدة اليقين

من الضروري ان نبين في بداية الدراسة ماهية قاعدة اليقين للإحاطة بها ومعرفة تفاصيلها لذا سوف نقسم هذا المطلب الى فرعين سنبيين في الفرع الاول تعريف قاعدة اليقين، وبعدها سنتناول تمييز اليقين عن القواعد الضريبية الاخرى .



الفرع الاول

تعريف اليقين

هنالك مجموعة من التعاريف التي تناولت توضيح معنى اليقين، إذ يُعرف اليقين لغتاً بـ(العلم وزوال الشك فيقال يَيقُنُّ من الامر وأيقُنْتُ وأستيقُنُّ وتيقُنْتُ من الامر كله بنفس المعنى وأنا على يقين منه وربما عبّروا عن الظن باليقين وعن اليقين بالظن)¹، فاليقين مشتق من الفعل يقن وأيقن أي بمعنى العلم المطمئن بالشيء والذي لا يشوبه الشك، فاليقين هو العلم الذي لا شك فيه وهو أعلى درجات العلم². ويُعرف اليقين الضريبي في الاصطلاح بأنه وضوح الضريبة للمكلف بشكل يقيني لا غموض فيه ولا تحكم، ليُعرف الفرد مدى التزامه بالقاعدة الضريبية المخاطب فيها فيحدد موقفه المالي منها³، ويجب أن يتوفر أستاناداً لهذه القاعدة العلم بكل ما يتصل به من مقدار الضريبة وموعدها بدون أن يرافق ذلك الغموض أو التعقيد، فقاعدة اليقين الضريبي تقتض أن الضريبة المفروضة مؤكدة لا تحكمية، إذ ينبغي أن يعرف المكلف الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة، ووقت الاداء وإجراءات الاتصال بالإدارة المالية بخصوصها، فكل ضريبة لا تحدد فيها هذه المسائل لا تُعدّ ضريبة بالمعنى السليم⁴.

وهذا يعني أن قاعدة اليقين الضريبي ترتبط بالوضوح الذي يفترض وجوده بالنصوص الضريبية، فهذه النصوص ينبغي أن تكون صريحة بالتعبير عن قصد المشرع وأن تتباعد عن الغموض الذي يمكن أن يوصل الى خلاف في تفسير تلك النصوص، ففي حالة ظهور نص غامض سواء أكان مرتبطاً بالجباية، أو بالأعفاء، أو غير ذلك فالإدارة الضريبية ستفسره من جانبها لمصلحة الخزينة العامة، ومن جهة أخرى فإن المكلف سيفسره لمصلحته الخاصة، وبالنهاية سينفذ النص الضريبي وفقاً لتفسير الإدارة الضريبية التي تصدر الانظمة والتعليمات لتسهيل تنفيذ القانون وهو ما سيدفع المكلف للشعور بالظلم وقلة الوعي الضريبي الى محاولة التهرب من دفع الضريبة كلاً أو جزءاً⁵، وترتكز هذه القاعدة على نحو يعزز ثقة المكلف بالدفع على الأمرين التاليين :-

- 1- وضوح التشريعات الضريبية ، بشكل يجعلها مفهوم من الكافة ومردود ذلك يؤثر في حصيلة الضريبة فكما كانت النصوص الضريبية تحتل التفسير والتأويل كانت هناك مدعاة للتهرب الضريبي فيما لو اضطر الى الأخذ بتفسير الإدارة وما يستتبع ذلك من اثر سيء في نفوس المكلفين وتكون النتيجة بالمستقبل تهربه من الضريبة .
- 2- توفير التشريعات الضريبية للكافة فالدولة عندما تجعل قوانين الضرائب والأنظمة و القرارات التي تنظم فرض الضرائب تحت يد المكلف وبكافة وسائل النشر تكون قد استوفت الغرض من تحقيق العلم اليقيني للمخاطب⁶.

ويتشدد ادم سمث على اهمية قاعدة اليقين فيرى بان اليقين في النظام الضريبي اشد خطورة من عدم عدالة النص الضريبي في توزيع الاعباء ، ونعتقد ان هذا الرأي مبني على اساس ان تحقق اليقين في فهم النص الضريبي ينفي عدم العدالة على اعتبار ان العدالة مظهر من مظاهر اليقين واختلال هذا الأخير يؤدي بدوره الى اختلال العدالة لا بل ان اليقين هو ضمان العدالة ، كما ويرتبط مفهوم اليقين في الضريبة بثبات النظام القانوني اي الحد من التغييرات والتعديلات وتضييقها، وبخلاف ذلك سيؤدي الى الظلم والتحكم والفساد وبالتالي زعزعة ثقة المكلف بالضريبة بصورة عامة وبالجهاز الضريبي بصورة خاصة ،فالثبات المحاسبي يستوجب ثبات في المواد القانونية التي يعتمد عليها لمدة طويلة نسبياً تطبيقاً لمبدأ اليقين في فرض الضريبة⁷. ومن هنا يمكن أن نعرف قاعدة اليقين على أنها الوضوح وجلاء الغموض الذي يصاحب صياغة النص الضريبي بما يُمكن طرفي الادارة والمكلف أداء واجبه بعيداً عن شبهة الشك واللبس .



الفرع الثاني

تمييز قاعدة اليقين عن القواعد الضريبية الاخرى

يقوم بناء النص الضريبي على مجموعة من القواعد التي تُعدّ بمثابة الاساس الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية عند فرض الانواع المختلفة من الاعباء الضريبية ومراعاة هذه القواعد هو الذي يخفف من حدة العبئ الضريبي ويجعله مستساغ لدى المكلف وهذه القواعد هي (العدالة، اليقين، الاقتصاد، الملائمة).

وتتشابه قاعدة اليقين مع قاعدة العدالة في أن كليهما وضع لمصلحة المكلف بدفع الضريبة فبالنسبة للعدالة فتعني أسهام المكلف بالنفقات الحكومية بحسب قدرته المالية، أما اليقين فيعني أن تكون الضريبة على سبيل اليقين والتحديد من دون أن يشوب فرضها أي غموض أو أيهام وذلك بأن يكون سعرها ووعائها ونصابها وموعدها وإجراءات تحصيلها وكل ما يتصل بها من أحكام واضحاً ومعروفاً وبصورة مسبقة بالنسبة للمكلفين تشجيعاً لهم على ترتيب التزاماتهم المالية⁸، كذلك فإن التطبيق الصحيح لكلا القاعدتين سيؤدي الى دفع الضريبة وعدم تهرب المكلفين بها من جهة كذلك سيحقق تطبيقهما وجود سماعات وأعفاءات وتنزيلات ضريبية تصب في مصلحة المكلف من جهة أخرى⁹.

الا ان العلة من قاعدة اليقين تختلف عن العلة من قاعدة العدالة فعلة اليقين هو تحقيق العلم اليقيني للمكلف والادارة الضريبية بالتشريعات بينما العلة من العدالة هو تحقيق المساواة في فرض الضريبة¹⁰، كذلك فإن التقيد بقاعدة اليقين يقتضي منع أجراء التغييرات والتعديلات إلا في أضيق الحدود لكي ينظم المكلف نفقاته والتزاماته المالية، أما قاعدة العدالة فإن الضريبة فيها تتغير بحسب تغيرات الدخل بالنسبة للمكلفين بدفع الضريبة فكلما زاد الدخل زادت الضريبة والعكس بالعكس.

وتُعدّ قاعدة الملائمة نقطة مهمة يجب أن تتوافر في الضريبة، إذ أنها تعني أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيدها وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف للتخفيف من وطئة وقع دفع الضريبة عليه، وتشابه قاعدة اليقين مع قاعدة الملائمة في أن تطبيقهما في القاعدة الضريبية سيدفع المكلف الى دفع الضريبة وعدم التهرب منها كونهما مقررتان لمصلحة المكلف والدولة¹¹، بينما تختلف قاعدة الملائمة عن اليقين بكونها تهدف الى أستحصال الضريبة في مواعيد وظروف مناسبة للمكلف من حيث الجباية والاسلوب بينما يركز اليقين على علم المكلف بتاريخ الاستحصال والاجراءات ومبلغ الضريبة دون ان يشوبها أي غموض¹².

وتتفق قاعدة اليقين مع الاقتصاد في الدفع بعدم صرف أموال في سبيل الحصول على الضرائب، بينما يختلفان في الهدف فتهدف قاعدة اليقين الى توفير العلم المسبق للمكلف بأحكام الضريبة بينما تهدف قاعدة الاقتصاد الى الحصول على الضرائب بأقل تكلفة ممكنة فاليقين لا يتطلب إجراء تعديلات أو تغييرات على الضريبة، فيما تستوعب قاعدة الاقتصاد هذه التعديلات في سبيل تقليل النفقات للحصول على الضريبة¹³.

المطلب الثاني

خصائص اليقين الضريبي

أن صدور القاعدة الضريبية عن السلطة التشريعية يضيفي لها وضوح يميزها عن القواعد العرفية والمبادئ العامة للقانون وهو ما يحقق قاعدة اليقين في الضريبة، وهذا بدوره ما يجعل لقاعدة اليقين خصائص تتفرد بها عن غيرها من القواعد الاخرى لذا سنتناول في هذا المطلب قانونية صفة اليقين بالقواعد الضريبية في الفرع الاول، ونناقش في الفرع الثاني الارتباط الذاتي لقاعدة اليقين بأطراف العلاقة الضريبية.



الفرع الاول

قانونية صفة اليقين بالقواعد الضريبية

يراد بقانونية الضريبة سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب، بأن لا يفرض عبؤها ولا تعدل أحكامها ولا تجبى حصيلتها ولا يعفى أحد من أدائها إلا بمقتضى قانون تسنه السلطة التشريعية المختصة ممثلة الشعب¹⁴، والتي لها وحدها الإختصاص الاصيل في سن كافة القوانين ومنها الضريبة على النحو الذي تقضي به النظم الدستورية الحديثة، فسيادة القانون في شؤون الضرائب هي مضمون مبدأ قانونية الضريبة الذي يوجب جعل مسألة تدخل الدولة في الأعباء الضريبية مقتصرة على السلطة التشريعية تمارسها بقانون تسنه لهذا الغرض وفقاً للأوضاع والإجراءات الدستورية المعمول بها في كل دولة¹⁵.

كما ان مبدأ قانونية الضريبة يجسد مبدءاً توجيهياً عاماً يحدد الفكرة القانونية السائدة والمهيمنة على ثانيا النصوص الدستورية والتي تنبغي جعل الدولة ذات نزعة تدخلية تلج في مختلف ميادين الحياة، ومن ثم إتخذت الدولة من فرض الضرائب وجبايتها مبرراً لذلك التدخل خاصة وأن الضرائب لم تعد ذات هدف مالي بحت، بل أضحت واحدة من أبرز الوسائل التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف مختلفة على الصعيد السياسي، والإقتصادي، والاجتماعي وفقاً للمفهوم الحديث، وعلى ذلك فإن مبدأ القانونية وارتباطه بصفة اليقين يرسم فلسفة الدولة التدخلية في تنظيم الشؤون الضريبية ويجعلها واجباً وطنياً وأخلاقياً يقع عبؤه على كل مواطن يتحمله لمصلحة الدولة إذعائاً لفكرة التضامن الاجتماعي وإساساً لفكرة السيادة¹⁶.

وبهذا يمكن القول بأن مبدأ القانونية المرتبط بقاعدة اليقين لا يقتصر على الجوانب الشكلية للنصوص الضريبية بل أنه يتعلق حتى بالجوانب الموضوعية للنص وهذا ما يجعل النصوص الضريبية تختلف عن غيرها من أدوات السياسة المالية التي تقتصر فيها الصفة القانونية على الجوانب الشكلية دون الموضوعية كالقروض العامة والإتاوة وغيرها، ويرجع ذلك الى ان فرض الضريبة يمس الحقوق المالية للمكلف سيما وأن الضرائب تدفع للدولة دون مقابل، وهذا يقتضي أن تتوسم هذه النصوص بصيغة قانونية عادلة كي لا يشعر الملتزم بدفعها بالحييف والظلم .

الفرع الثاني

الارتباط الذاتي لقاعدة اليقين بأطراف العلاقة الضريبية

لقاعدة اليقين دوراً أساسياً في بناء العلاقة الضريبية، فالإدارة وهي جزء من التنظيم الإداري للدولة كونها سلطة عامة كباقي السلطات الإدارية الأخرى، فهذه السلطات الإدارية تزاوّل نشاطها وتفصح عن إرادتها الملزمة عن طريق إصدارها قرارات بما لها من سلطة عامة سواء أكانت بالمجال الإداري أو الضريبي بهدف تحقيق المصلحة العامة¹⁷، وتتمثل العلاقة ما بين اليقين الضريبي والإدارة بالوضوح والاستقرار الذي يسود التشريعات الضريبية فكلما كانت هذه التشريعات مستقرة انعكس ذلك على حسن أداء الإدارة الضريبية لواجباتها كونها الطرف الأقوى مستندة بذلك الى اليقين الضريبي لأن غيابه يؤدي الى ارباك عملها فهي أول من يتعامل مع النصوص الضريبية¹⁸، وبذا تكون العلاقة ما بين حسن إداء الإدارة لواجبها علاقة واليقين الضريبي طردية فكلما وضحت النصوص الضريبية أكثر زادت كفاءة الإدارة الضريبية في عملها .

أما فيما يتعلق بالعلاقة ما بين قاعدة اليقين والمكلف فهي من منظور آخر فالمكلف هو الطرف الاضعف بالعلاقة الضريبية مقارنة بقوة الإدارة، فهو الملزم بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه وأذا ما أخل بهذا الالتزام يكون عرضه للعقوبات الضريبية¹⁹، وعليه تكون الرابطة ما بين اليقين الضريبي والمكلف قوية فوفقاً لليقين يعرف المكلف مقدماً النصوص التي ستطبق عليه ومقدار الضريبة الواجب دفعه ، وبذلك يضمن حقه بمعرفة العبئ الضريبي الملقى عليه فضلاً عن معرفته بمقدار مساهمته العادلة بالأعباء العامة، وخلاف ذلك من غموض التشريعات الضريبية وغياب اليقين يؤدي الى أنعدام الثقة ما بين الإدارة الضريبية والمكلف وبالتالي أنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه يمكن القول بأن اليقين الضريبي هو وسيلة من وسائل الحماية القانونية للمكلف .



المبحث الثاني

تقيد القواعد الضريبية بالدلالات اللغوية للنصوص وتفسيرها

تُعَدّ الصياغة التشريعية الأداة الرئيسية في تحقيق الإصلاح الإقتصادي والاجتماعي والسياسي في أي بلد، لما تتصف به من خصائص ومميزات ترتقي بمستوى النصوص التشريعية الى الأفضل، فلا بد من أن تنال العناية الكافية من الجهات التي تتولى هذه الصياغة، لذا سنتناول في المطلب الاول أختلاف اليقين الضريبي بين الدلالات اللغوية للنصوص الضريبية، وفي المطلب الاخر سنبين أختلاف التفسير الضريبي للنصوص وأثره في قاعدة اليقين .

المطلب الاول

أختلاف اليقين الضريبي بين الدلالات اللغوية للنصوص الضريبية

يُعدّ مبدأ اليقين الضريبي أحد أهم القواعد الحاكمة للنص الضريبي، وبالتالي عند تحقيقه سنكون امام تطبيق واعى للقانون بعيداً عن التهرب الضريبي ويكون ذلك من خلال الوصول الى الدلالة اللفظية الصحيحة للنصوص وعلية سنبين في هذا المطلب فرعين: فسنتناول في الفرع الاول دلالة العموم اللفظي للنصوص الضريبية، ومن ثم نوضح في الفرع الثاني دلالة الخصوص اللفظي للنصوص الضريبية.

الفرع الاول

دلالة العموم اللفظي للنصوص الضريبية

ويقصد بدلالة العموم اللفظي أن يوجه الخطاب في القاعدة القانونية الى الاشخاص بصفاتهم لا بذواتهم، فالقاعدة القانونية لا تخاطب الشخص بعينه، وإنما توجه للكافة، وتعالج الوقائع بشروطها لا بذاتها فتكون عامة في التطبيق، وهذا يعني أن دلالة العموم تجعل النصوص الضريبية شاملة لجميع الاشخاص المخاطبين بحكمها أي عدد غير محدد أو معين من الاشخاص²⁰، كذلك فإن تطبيقها لا ينحصر في جزء معين من الدولة دون بقية الأجزاء، بل يكون عاماً شاملاً لكل اقليم الدولة²¹.

ودلالة العموم قد تجعل المشرع يصوغ النصوص بألفاظ وعبارات عامة المقصود منها أن تطبق على الأشخاص دون تحديد عدد معين وبالتالي يكون القانون هو الإطار العام الذي ينظم التدابير التي تهدف إلى تحقيق العدل والمساواة بين أفراد المجتمع وبذلك تسمى القاعدة القانونية "بالقاعدة الهدفية"²²، وبما أن النصوص القانونية بصورة عامة ومنها النصوص الضريبية تتكون من فرض وحكم فإن اختيار المشرع للصيغة اللغوية الخارجية لفظ عام يضيف صفة العموم على الحقائق المكونة لمضمون النص، فعندما يعرف المشرع الضريبي المكلف مثلاً في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982²³ المعدل فإنه يستخدم عبارة " كل شخص "، وهنا تكون لغة الخطاب تشمل الكل، أما لغة الخضوع فتشمل المكلفين وفق الاوصاف المحددة ضمن القانون المذكور أعلاه فالمشرع إذا أكتفى بالقول بأن المكلف (كل شخص مشار ألية في القانون) لبقيت الدلالة تعني أن الخضوع للكل، لكن المشرع حدد من يخضع للضريبة بألفاظ مخصصة على نحو يقيني لامجال فيه للتأويل وهم المحددين بالشروط الموضحة وفق قانون ضريبة الدخل، وبذلك يحكم مبدأ الخضوع للضريبة و الأعفاء منها بيده ولا مجال للسلطة المالية في تفسير النصوص، أي تخضع على هواها من المكلفين حسب فهمها لدلالة اللفظ .

ويستبين مظهر اليقين الذاتي من خلال الدلالة اللفظية العمومية أيضاً في فرض الضرائب بصورة سنوية فالضرائب المباشرة (الدخل، العرصات، العقار) بمعنى خضوع المكلف للضريبة يكون وفقاً الى تحقق واقعة او شرط سنوي فالمكلف يخضع لضريبة الدخل على اساس تحقق دخل سنوي له في نهاية السنة المالية وكذلك في فرض ضريبة العرصات إذ تكون مبنية على امتلاكه لأرض غير مستغلة



اقتصادياً أو سكنياً في نهاية السنة المالية وكذا الأمر في ضريبة العقار المفروضة على العقارات بمناسبة إيجار العقار في نهاية السنة المالية²⁴، وهذا المعنى المفهوم من خلال استقراء الدلالات العمومية للنصوص الموجبة لدفع هذه الضرائب في مواعيد الاستحقاق، وبذا يتبين لنا مدى التقيد الذاتي للنص الضريبي بدلالة العموم فعندما يريد المشرع أن يوجه الخطاب بعمومية يعتمد إلى استخدام ألفاظ دقيقة لا تحتمل الشك أو التأويل أي تفهم بصورة يقينية لمقاصد المشرع للمكلفين المقصودين بفرض الضريبة أو الاستثناء منها أو منح سماعات أو تنزيلات ضريبية.

الفرع الثاني

دلالة الخصوص اللفظي للنصوص الضريبية

دلالة الخصوص تعني اللفظ الموضوع للدلالة على معنى واحد أو متعدد محصور ودلالة الخاص قطعية في الحكم، لأنه بيّن في نفسه، لا أجمال فيه ولا أشكال²⁵، و ألفاظ النص الضريبي كغيرها من النصوص القانونية تحتمل الخصوص مثلما تحتمل العموم اللفظي، فإذا كانت ألفاظ التقيد والتخصيص في الحكم التشريعي فإن معناها يحدد وفقاً لهذا السياق على حد سواء لأن الخاص يقيد العام²⁶، والتخصيص قد يكون بالشرط عندما يختار المشرع العموم اللفظي ثم يخصصه بشرط من خلال دلالة يقينه تفيد ذلك، فعندما يتحدث المشرع في قانون ضريبة الدخل على أن الاصل استقلال الذمة المالية لكلا الزوجين في التحاسب الضريبي، أي أن كل زوج مكلف بذاته²⁷، أما إذا دمجت مدخولات الزوجين نكون قد خصصنا العموم بدلالة خصوص لفظي وهو معاملة الزوجين معاملة واحدة بحالة الدمج²⁸، كذلك الأمر بالنسبة لعقد التسوية الصلحية الذي يتم ما بين المكلف والسلطة المالية في حالة فرض عقوبات ضريبية جراء ارتكاب جريمة التزوير أو الاحتيال الضريبي ويدفع فيه مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى²⁹، فدلالة العموم معاقبة المكلف المقصر لكن المشرع خصص وبشروط طلب التسوية الصلحية والالية التي يتم بها وهي الطلب التحريري الذي يقدم من المكلف المخالف أو ممن يمثله قانوناً، واشترط القانون عدم النكول عن الطلب بعد حصول الموافقة عليه من السلطة المختصة، وبذلك يخرج المكلف من خانة التجريم والعقوبات الجزائية.

وقد تكون دلالة الخصوص بالوصف عندما يختار المشرع وصف معين فيقيد هذا العموم بصفته ففي المادة (2) من قانون ضريبة الدخل المعدل عندما عدد مصادر الدخل ذكر في الفقرة (1) من ذات المادة (أرباح الاعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية) وهنا خصص العموم بصفة الصبغة التجارية التي لم يوضح معناها في قانون ضريبة الدخل مما يستدعي العودة لقانون التجارة لتحديد مهنها بكونها كل عمل يتم مزاولته بقصد الربح³⁰.

وقد تكون دلالة الخصوص مطلقة عندما تحدد فئة معينة بنوعها في الحكم، ودلالة الخصوص المطلق غير دلالة العموم، فالعام شموله استغراقي والمطلق شموله بدلي³¹، فعندما يتحدث المشرع الضريبي عن الضريبة المفروضة على المقيم بصورة عامة يفرد للمقيم العراقي حكم خاص مطلق وهو خضوع دخلة الناجم بالعراق أو الخارج بصرف النظر عن محل تسلمه إلى ضريبة الدخل على خلاف المقيم غير العراقي الذي يخضع دخله الناجم في العراق فقط لضريبة الدخل³²، واختيار الدلالات المختلفة في النصوص مرده الهدف من التشريع دائماً فالمشرع له جملة من الاهداف عند سنه للتشريع منها تحقيق العدالة الاجتماعية، والمساواة، ومبدأ تكافؤ الفرص، والحصيلة المالية وغيرها والتطبيق السليم للتشريع هو الذي يحقق هذه الاهداف وهذا بدوره يرتبط بصياغة النصوص بدلالات واضحة جلية بعيدة عن الشك واللبس للمكلف والإدارة الضريبية ولا يتحقق ذلك الا من خلال تحقيق اليقين لهذه الاطراف ومن هنا يتبين لنا الترابط الوثيق بين قاعدة اليقين والدلالات اللفظية للنصوص الضريبية.

المطلب الثاني

أختلاف التفسير الضريبي للنصوص وأثره في قاعدة اليقين

ويقصد بالتفسير هو الكشف عن المعنى الحقيقي للنص الضريبي على النحو الذي يبتغيه المشرع، وتفسير النصوص الضريبية يزيل ما يوجد فيها من تناقض حكمي ويسد النقص الذي يكتنفها، وسنبين في



هذا المطلب فرعين أساسيين في هذا البحث إذ سنبين في الفرع الأول التفسير الضيق للنصوص الضريبية، ومن ثم نبين في الفرع الثاني التفسير الواسع للنصوص الضريبية.

الفرع الأول

التفسير الضيق للنصوص الضريبية

يرى أنصار هذا النوع من التفسير بان القانون الضريبي على درجة عالية من الذاتية التي تميزه عن باقي القوانين من حيث الصياغة التشريعية، ففي حالة غموض النص ينبغي عندها الوقوف عند عباراته ونصوصه الصريحة وتطبيقها حرفياً والابتعاد عن طرق التفسير الأخرى، خصوصاً عندما يتعلق الأمر بحقوق الخزينة العامة، أو سياسة التجريم والعقاب الضريبي على أساس أن القوانين الضريبية بشكل عام قوانين استثنائية يفرضها المشرع قسراً على الأفراد³³.

ويتشدد طائفة من الفقهاء ممن يؤيد التفسير الضيق للقانون الضريبي، إذ ألزموا الاعتداد بإرادة المشرع الحقيقية والسير دائماً على حرفية النصوص، وفي حالة الشك فيفسرونه لمصلحة المكلف أسوة بالقوانين الجنائية، ففي حالة عدم وجود نص يفرض الضريبة فيجب أن لا يُطالب المكلف بالدفع فلا ضريبة بدون قانون مثلما لا جريمة ولا عقوبة إلا بقانون، وبهذا فلا مجال للقياس أو التوسع³⁴.

وبما أن القوانين الضريبية وضعت على نحو قاطع لا يحتمل التأويل أعمالاً لمبدأ العدالة الضريبية ولصون مصلحة المكلف بالضريبة والخزينة العامة فلا يجوز التوسع في تفسيرها، خصوصاً في حالة وضوح النص، ويتفرع عن قاعدة ضرورة التزام وضوح النص الضريبي عدم جواز القياس عليه مادام النص واضحاً في دلالته، والا يكون المفسر قد أخطأ في تطبيق القانون، لأن الضريبة تُعدّ قيداً استثنائياً على الملكية والحرية الفردية لصالح الجماعة، فهي لا تفرض إلا على فئات معينة من الأفراد عند تحقق شروط معينة، وعليه لا يجوز التوسع في تفسيرها، فتفسير قانون صادر بفرض ضريبة عامة قد يؤدي التوسع في تفسيره إلى القيام بفرض ضرائب لم ينص عليها القانون، فيصدم بقاعدة قانونية ومشروعية الضريبة والحدود التي صدرت بها³⁵.

فقد يعتمد المشرع أحياناً أسلوب الصياغة الجامدة في سن القواعد القانونية، أي يعطيها حكماً ثابتاً لا يتغير بتغير الجزئيات التي تواجه تطبيق القاعدة القانونية، بمعنى أن المشرع يعين الفرض الذي تقوم عليه القاعدة القانونية ثم يحدد له حكماً معيناً لا يتغير بتغير الأحوال ومن الواضح أن المشرع في ظل الصياغة الجامدة لا يبقى على أية سلطة تقديرية لمطبق القانون، بل على العكس فإن عملية تطبيق القاعدة القانونية الجامدة هي عملية آلية ويكون المشرع في اختياره هذا مدفوعاً لتحقيق المصلحة العامة واستقرار المعاملات، ومما لا ريب فيه أن الصياغة الجامدة في مجال فرض الضرائب أقرب إلى تحقق مبدأ اليقين كونها تجلي الغموض وتسبغ الوضوح على القاعدة القانونية مما يمنع الاجتهاد وينهي التحكم في تطبيق القانون الضريبي ومثال ذلك هو تقدير قيمة الضريبة على العقار بنسبة 10% من العائدات السنوية لجميع الملاك العقارية وتنزيل نسبة 10% من الإيراد السنوي للعقار كمصاريف اندثار³⁶.

ومن هنا نلاحظ أن التفسير المضيق للنصوص يرتبط بقاعدة اليقين فكل نص ضريبي مكتوب على قدر كبير من الوضوح والدقة ويوفر الفهم الكافي للإدارة الضريبية والمكلف يفسر على نطاق حرفي يكشف المبتغى الذي هدف المشرع من صياغة النص لأجله وهذه النصوص تكون متعلقة عادةً بفرض الضريبة ومواعيد الاستحقاق والجرائم والعقوبات المفروضة على المتهربين منها.



الفرع الثاني

التفسير الواسع للنصوص الضريبية

التفسير الواسع هو تطبيق النص على الوقائع التي يريد المشرع أن يطبق عليها النص كافة، وهو على خلاف القياس الذي يعني إعطاء واقعة مسكوت عنها حكم واقعة أخرى منصوص عليها لأتحد العلة بين الواقعتين³⁷، إذ يرى أصحاب هذا الرأي أن التفسير الواسع يحمي الخزينة من التهرب، إذا ما حاول المكلف استغلال نقص أو سهو في نصوص القانون، ويلجئ القضاء الفرنسي للأخذ بالتفسير الواسع في أحكام القانون الضريبي الخاص بالضرائب المباشرة فقط، والالتجاء الى طريقة القياس في تفسير نصوصها، في حين أن هذه المحاكم تطبق طريقة القياس على أساس أنها ضرائب متغيرة لا يربطها نظام قانوني واحد له ذاتيته ومبادئه العامة³⁸.

ويرتبط التفسير الواسع للتشريع بنوع الصياغة المستخدمة، فالصياغة الجامدة يكون نطاق التفسير وفقها ضيق دائماً، لأنها لا تترك للمفسر سلطة للتأويل والتحويل في حين أن الصياغة المرنة تساعد على تطوير القانون وتطويره إزاء التطور المتسارع للأحداث بعكس الصياغة الجامدة التي تكبل القانون في إطار واحد، وتكون أقرب الى تحقيق العدالة كونها ذات مفهوم نسبي لا يتحدد بزمان أو مكان فتراعي اختلاف الحكم بحسب اختلاف الفرض الذي يقوم عليه ذلك الحكم، بيد أن هذه المزايا تكون مرهونة بكفاءة مطبق القانون وحياده ونزاهته سيما وأنها قد تكون مدعاة للانحراف أو استغلال السلطة ومثال ذلك تنزيل خسائر المكلف في بعض مصادر دخله الناجم في العراق والثابت حسابها - أي حساب الخسائر - بوثائق مقبولة قانوناً³⁹ من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة عن نفس السنة التقديرية³⁹، فمدى مقبولة هذه الوثائق متروك للسلطة المالية في تقديره ترك كمفهوم مرناً صياغياً وبالرغم من كون الصياغة المرنة تكون مدعاة لتحقيق العدالة والتي هي وجه من وجوه اليقين الضريبي إلا أن هذا القدر قد يؤدي الى اختلال الفهم اليقيني للنص اذا سبب مرونته التوسع في تفسيره وبالتالي قد يكون خروج عن مقاصد المشرع وهذا بحد ذاته يكون خروجاً عن قاعدة اليقين في بناء النص الضريبي.

كما إن من العيوب التي ترد على النصوص القانونية وتجعلها في عداد النصوص غير السليمة وتثير مسألة تفسيرها هو تعارضها، سواء أكان ذلك التعارض بين نصوص القانون الواحد، أم كان بين نصوص قوانين متعددة، فتعارض النصوص يعني اختلاف الحكم في مسألة واحدة بين نصين، ومن ثم فإن التعارض يفترض وجود مسألة واحدة تناولها بحكم مختلف نصان يرجعان إلى القانون نفسه أو إلى قانونين مختلفين قد يكونان متساويين في الدرجة أو مختلفين فيها وايضاً مما يشوب النص من عيوب الصياغة التشريعية النقص الذي يجعل الحكم غير مستوعب الواقعة، ويكون أما وهمياً، أو حقيقياً مثال ذلك نص المشرع في ضريبة العرصات على وجوب قيام المكلف بتقديم بيان تحريري الى السلطة المالية عن حيازته لعرصه أو حصص فيها مع بيان مساحتها وموقعها وان يخبر السلطة المالية عن كل تبدل في حيازتها خلال مدة يعينها وزير المالية، فكان الاوفر بالمشرع ان يحدد هذه المدة وبصورة يقينه ولا يترك تحديدها للسلطة التقديرية للإدارة تحقيقاً لليقين فهذه التعارضات تثير مسألة مدى تحقق قاعدة اليقين في النص الضريبي⁴⁰، ونفس الامر ينطبق على ما جاء في قانون ضريبة التسجيل العقاري والرسوم العدلية رقم 43 لسنة 1971⁴¹، وكذلك الضرائب على المبيعات المفروضة بالقرار رقم 36 لسنة 1997⁴².

وتحقيقاً لليقين في الضريبة نعود الى مكونات النص فحسب رأي الفقيه "جني" إن القاعدة القانونية تتألف من عنصرين هما : الحقائق التي اسبغ عليها وصف العلم ، أما الثاني فهو البناء أو الشكل الخارجي اسماء فن الصياغة التشريعية⁴³ ، ويجب ان تتفاعل هذه الحقائق مع قواعد صياغة النص الضريبي ومنها قاعدة اليقين وان يعبر عنها بما تفرضه من حدود ونطاق واهمية ومعالجة بوضوح أي يشترط على المشرع ان يكتبها بوضوح وبدون غموض ولا تعارض او نقص فاستخدام المشرع لفظاً ينطوي على معاني عدة أو يعتمد الى زيادة أو النقص في النص التشريعي مما يجعل النص صعب الفهم او قد يرجع سبب تفسير النص لعدم امكانية استيعابه لمستجدات المستقبل التي تواجه التطبيق بعد مدة مما يؤثر على الفهم اليقيني للنص الضريبي⁴⁴، إذ أن موضوع التفسير الضريبي يرتبط بمواضيع عدة ذات أهمية بالغة



في نطاق فرض الضريبة منها الهدف من التشريع ومدى انسجامه مع أهداف الدستور على اعتبار أن الكتلة التشريعية في بلد ما يجب ان تتناسق مع القانون الاسمي في البلد وهو الدستور وإلا كان النص التشريعي غير متمتع بالمشروعية، فمن المؤكد أن وضوح التشريع الضريبي والابتعاد عن النصوص التي تحتمل أكثر من معنى يؤثر في حصيللة الضريبة بوصفها مورداً مالياً مهماً فنجد أن حصيللة الضريبة تتعرض للنقص إذا كان التفسير لصالح المكلف على فرض أن هناك خطأ في التفسير، في حين أن حصيللة الضريبة تزداد إذا ما كان تفسير النص الضريبي لصالح السلطة المالية وبهذا تكون مصحوبة بأثار نهائية تتعلق بالتهرب الضريبي الذي يلجأ اليه المكلفون إذ يزداد توتر العلاقة بين المكلف والسلطة المالية، مما قد يهدر مبدأ العدالة الضريبية، أو قد يكون التهرب الضريبي ناجماً من التفسير الخاطئ لصالح المكلف إذا ما استفاد من الثغرات الموجودة في القانون وأستطاع اعمالها لمصلحته بشكل لا يتفق مع هدف المشرع أو التفسير الصحيح لها وهكذا يكون مبدأ اليقين في فرض الضرائب، مثلما تكون حصيللة الضريبة والعدالة الضريبية على المحك عند إجراء التفسير الضريبي، إذ يرتبط الغموض في القانون الضريبي بمشكلة التهرب الضريبي نتيجة لتفسير النصوص على خلاف ما قصده المشرع ، ومن الشواهد على ذلك ما حكمت به المحكمة الدستورية في مصر عندما رفضت الدعوى التي أقيمت طعنًا بعدم دستورية نص البند (2) من المادة (44) من قانون الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، والذي ينص على أن «بعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة السابقة ما يأتي: 2- بيع السلعة أو استيرادها أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة»⁴⁵.

وأقامت المحكمة حكمها استناداً إلى أن النطاق الحقيقي لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات إنما يتحدد على ضوء عدة ضمانات يأتي على رأسها وجوب صياغة النصوص العقابية بطريقة واضحة محددة لا خفاء فيها أو غموض، فلا تكون هذه النصوص شباكاً أو شراكاً يلقىها المشرع متصيداً باتساعها أو بخفائها من يقعون تحتها أو يخطئون مواقعها، وهي ضمانات غايتها أن يكون المخاطبون بالنصوص العقابية على بينة من حقيقتها، فلا يكون سلوكهم مجافياً لها، بل اتساقاً معها ونزولاً عليها، وحيث إن افتراض أصل البراءة- وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة- يُعد أصلاً ثابتاً يتعلق بالتهمة الجنائية، وينسحب إلى الدعوى الجنائية في جميع مراحلها وعلى امتداد إجراءاتها. وقد غدا حتماً عدم جواز نقض البراءة بغير الأدلة الجازمة التي تخلص إليها المحكمة، وتتكون من مجموعها عقيدتها حتى تتمكن من دحض أصل البراءة المفروض في الإنسان، على ضوء الأدلة المطروحة أمامها، و التي تثبت كل ركن من أركان الجريمة، وكل واقعة ضرورية لقيامها، بما في ذلك القصد الجنائي بنوعيه إذا كان متطلباً فيها، وبغير ذلك لا ينهدم أصل البراءة.

ومن هنا يتبين لنا أن التفسير الواسع للنص الضريبي بالرغم من كونه أقرب للعدالة، ألا أنه لا يقيد النص الضريبي بقاعدة اليقين فهو يحقق فهم واسع للنص وقد يجعله حاملاً للتأويل والبعد عن المعنى والهدف الذي يبتغيه المشرع، لذا يمكن القول بأن التفسير الضيق للنصوص الضريبية أقرب لتحقيق مبدأ اليقين من التفسير الواسع لها .

الخاتمة :

ختاماً لهذه الدراسة الميسرة نسأل الله ان يوفقنا لما فيه خير وصلاح، واخيراً وليس اخراً قد توصل الباحث الى مجموعة من النتائج والتوصيات وكما يأتي:

النتائج:

1. تعني قاعدة اليقين على أنها الوضوح وجلاء الغموض الذي يصاحب صياغة النص الضريبي بما يُمكن طرفي الادارة والمكلف أداء واجبه بعيداً عن شبهة الشك واللبس .

2. يتشدد ادم سمث على اهمية قاعدة اليقين فيرى بان اليقين في النظام الضريبي اشد خطورة من عدم عدالة النص الضريبي في توزيع الاعباء ، ونعتقد ان هذا الرأي مبني على اساس ان تحقق اليقين في فهم



النص الضريبي ينفي عدم العدالة على اعتبار ان العدالة مظهر من مظاهر اليقين واختلال هذا الأخير يؤدي بدوره الى اختلال العدالة لا بل ان اليقين هو ضمان العدالة ، كما ويرتبط مفهوم اليقين في الضريبة بثبات النظام القانوني اي الحد من التغييرات والتعديلات وتضييقها، وبخلاف ذلك سيؤدي الى الظلم والتحكم والفساد وبالتالي زعزعة ثقة المكلف بالضريبة بصورة عامة وبالجهاز الضريبي بصورة خاصة. 3. إن مبدأ القانونية المرتبط بقاعدة اليقين لا يقتصر على الجوانب الشكلية للنصوص الضريبية بل أنه يتعلق حتى بالجوانب الموضوعية للنص وهذا ما يجعل النصوص الضريبية تختلف عن غيرها من أدوات السياسة المالية التي تقتصر فيها الصفة القانونية على الجوانب الشكلية دون الموضوعية كالقروض العامة والإتاوة وغيرها، ويرجع ذلك الى ان فرض الضريبة يمس الحقوق المالية للمكلف سيما وأن الضرائب تدفع للدولة دون مقابل، وهذا يقتضي أن تتوسم هذه النصوص بصيغة قانونية عادلة كي لا يشعر الملتزم بدفعها بالحيث والظلم .

4. أن الرابطة ما بين اليقين الضريبي والمكلف قوية فوفقاً لليقين يعرف المكلف مقدماً النصوص التي ستطبق عليه ومقدار الضريبة الواجب دفعه ، وبذلك يضمن حقه بمعرفة العبئ الضريبي الملقى عليه فضلاً عن معرفته بمقدار مساهمته العادلة بالأعباء العامة، وخلاف ذلك من غموض التشريعات الضريبية وغياب اليقين يؤدي الى أنعدام الثقة ما بين الادارة الضريبية والمكلف وبالتالي أنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعلى يمكن القول بأن اليقين الضريبي هو وسيلة من وسائل الحماية القانونية للمكلف، بينما العلاقة ما بين حسن إداء الإدارة لواجبها علاقة واليقين الضريبي طردية فكما وضحت النصوص الضريبية أكثر زادت كفاءة الادارة الضريبية في عملها .

5. هناك ترابط وثيق بين قاعدة اليقين والدلالات اللفظية للنصوص الضريبية فاختيار الدلالات المختلفة في النصوص مرده الهدف من التشريع دائماً فالمشرع له جملة من الاهداف عند سنه للتشريع منها تحقيق العدالة الاجتماعية، والمساواة، ومبدأ تكافؤ الفرص، والحصيلة المالية وغيرها وأن التطبيق السليم للتشريع هو الذي يحقق هذه الاهداف وهذا بدوره يرتبط بصياغة النصوص بدلالات واضحة جلية بعيدة عن الشك واللبس للمكلف والإدارة الضريبية ولا يتحقق ذلك الا من خلال تحقيق اليقين لهذه الاطراف. 6. تتضمن التشريعات الضريبية العراقية أحواله قد تكون من قانون الى آخر وتعدّ هذه من مظاهر تقيد القاعدة الضريبية باليقين، بينما قد تتضمن في بعض الاحيان أحواله من القوانين الضريبية الى أنظمة وتعليمات أو العرف ومبادئ العدالة وأحكام القضاء لإكمال معنى القاعدة الضريبية وهذا بحد ذاته يكون خروج عن التقيد بقاعدة اليقين .

التوصيات:

1. تقيد السلطة التقديرية للإدارات المالية فيما يتعلق بالمواضيع المتعلقة بالمادة (28) من الدستور العراقي 2005 وأحكام عملها بقاعدة اليقين .

2. نتوجه الى السلطة التشريعية بأجراء التعديل الضروري على القوانين الضريبية المتضمنة أحواله الى الانظمة والتعليمات والقرارات والاكتفاء بالإحالة الى القوانين لغرض الحفاظ على دستورية وقانونية النصوص الضريبية .

3. نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بمختلف الوسائل من خلال تطوير الثقافة الضريبية بين الافراد عن طريق أقامة الورش والندوات التي تبين أهمية دور الضرائب في تطوير واردات الدولة فضلاً عن تبيان دورها في تحقيق أهداف التكافل الاجتماعي الاخرى من خلال تنشيط الاعلام الضريبي .

4. على المشرع الضريبي الابتعاد عن أستعمال المصطلحات والعبارات التي تثير اللبس والغموض والتي تبتعد بالقاعدة الضريبية عن الفهم اليقيني ، إذ أن أختلاف التفسير والتوسع فيه قد يؤدي الى أنعدام المساواة فإذا ما فُسرت لصالح السلطة المالية فستضر الطرف الاضعف بالعلاقة الضريبية وهو المكلف، أما إذا



فسرت على العكس من ذلك وصبت في صالح المكلف فيعود ذلك سلباً على الخزينة المالية وهذا بحد ذاته يُعدّ خروجاً عن التقيد بقاعدة اليقين .

هوامش البحث:

1. أبي نصر إسماعيل بن حماد الجوهري ، الصحاح ، دار الحديث ، القاهرة ، 2009 ، ص 1280.
2. م.د. شيماء فارس محمد ، مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ، المجلد (1) ، العدد(1) ، الجزء(1) ، 2018 ، ص 259.
3. د. عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، 1992 ، ص 159.
4. د. عبد العال الصكبان ، مقدمة علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، ج 1 ، ط 1 ، مطبعة العاني ، بغداد ، 1997 ، ص 162 .
5. أ.د. أحمد خلف حسين الدخيل ، المالية العامة من منظور قانوني ، ط 1 ، مطبعة جامعة تكريت ، جامعة تكريت ، 2013 ، ص 91.
6. د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار النشر / العاتك لصناعة الكتاب / القاهرة ، ص 142 .
7. م.م. زياد طاهر محمد علي ، فاعلية القواعد الضريبية لتعزيز الإذعان الضريبي (دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين ضريبياً في محافظة نينوى) ، بحث منشور في مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (4) ، العدد(1) ، 2014 .
8. د. غازي عنابة ، الضريبة والزكاة " دراسة مقارنة" ، منشورات دار الكتب ، الجزائر ، 1991 ، ص 234.
9. د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، ط 1 ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2007 ، ص 97.
10. د. يسري ابو العلاء ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، كلية الحقوق ، جامعة بنها ، بلا دار نشر ، 2008 ، ص 29.
11. د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، مصدر سابق ، ص 97.
12. د. غازي عنابة ، الضريبة والزكاة " دراسة مقارنة" ، مصدر سابق ، ص 97.
13. محمد أحمد عزيز العبدلي ، اليقين في التشريع الضريبي العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة تكريت ، 2018 ، ص 27.
14. محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات المقارنة ، رسالة دكتوراه مقدمة الى مجلي كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2002 ، ص 28-29.
15. د. عادل أحمد حشيش ، التشريع الضريبي المصري ، الاسكندرية ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، 1984 ، ص 24.
16. د. طاهر موسى عبد و. د. زهير جواد الفتال ، اقتصاديات المالية العامة ، بغداد ، مطبعة جامعة بغداد ، بدون سنة نشر ، ص 126.
17. د. قدرى نيقولا عطية ، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته ، القاهرة ، 1960 ، ص 21.
18. أسراء صباح حسن ، تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في قوانين الموازنة العامة الاتحادية في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة بغداد ، 2021 ، ص 22.
19. م.د. شيماء فارس محمد ، مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق ، مصدر سابق ، ص 263.
20. د. عبد الملك ياس ، النظرية العامة للقانون ، مطبعة العاني ، بغداد ، 1969 ، ص 79.
21. د. محمد رفعت الصباحي ، محاضرات في المبادئ العامة للقانون ، مكتبة عين الشمس ، القاهرة ، 2007 ، ص 18.
22. د. عبد الباقي البكري ، أصول القانون ، مطبعة شفيق ، بغداد ، 1964 ، ص 20.
23. المادة 1 /فق 8 من قانون ضريبة الدخل المعدل رقم 113 لسنة 1982 " كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون" .
24. م (3 - فق 2) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وم 3 من قانون ضريبة العرصات لسنة 1962 وكذلك م 2 من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 .
25. الشيخ عبد الهادي الفضلي ، مبادئ أصول الفقه ، مركز الغدير للدراسات والنشر ، 2007 ، ص 65-66.
26. د. أحمد حسين عثمان ، قراءات في تفسير القوانين (النص والسياق والتفسير المقاصدي) ، مركز نهوض للدراسات والبحوث ، 2022 ، منشور على الرابط <https://nohoudh-center.com/sites/default/files/> ، آخر زيارة 2023/9/2 ، ص 16.
27. م (6/فق 1) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
28. أنظر المادة (6/فق 2) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
29. أنظر المادة (59/مكررة) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
30. أنظر المادة (5) من قانون التجارة رقم 30 لسنة 1984.
31. أبين دقيق العبد ، احكام الاحكام شرح عمدة الاحكام ، المجلد الاول ، منشورات دار الكتب العلمية ، بيروت ، 2014 ، ص 107.



32. أنظر المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
33. د. عبد الكريم صادق بركات ، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق) ، الدار الجامعة ، بيروت ، 1979، ص 172.
34. د. قدرى عطية نيقولا ، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته ، مصدر سابق، ص 214.
35. د. أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة ، مصر ، 1990 ، ص 71.
36. المادة 2 – 1و من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 .
37. د. سمير عبد السيد تناعوا ، النظرية العامة للقانون ، دار المعارف ، الاسكندرية ، 1973 ، ص 764.
38. د. محمد طه بدوي و د. محمد حمدي النشار ، أصول التشريع الضريبي المصري ، ط 1، دار المعارف ، مصر ، 1959 ، ص 135.
39. أنظر المادة (11) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
40. أنظر المادة (5) من قانون ضريبة العرصات المرقم 26 لسنة 1962 .
41. أنظر المواد (م 36/فق 1 ، 37 ، 68 ، 77 ، 106 ، 140 ، 152/فق 3 ، 154/فق د ، 162 من قانون ضريبة التسجيل العقاري والرسوم العلية رقم 43 لسنة 1971 .
42. الاحالة في البند (أولاً) من نص القرار والتي تفرض ضريبة مبيعات بنسبة (10%) على قيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى ، الى القرارات الادارية في تحديد الفنادق من الدرجتين الممتازة والاولى المشمولة بضريبة المبيعات والتي تفرض على قيام الخدمات التي تقدمها، وكذلك الحال في الاحالة الواردة بالبند (ثانياً) من ذات القرار والتي تنص على أن تكون إدارة المرافق السياحية الوارد ذكرها في البند (أولاً) من هذا القرار مسؤولة عن جباية ضريبة المبيعات وتحويلها شهرياً الى وزارة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه الى إدارة المرافق السياحية إذ تكون مسؤولة عن جباية الضرائب وتحويلها لوزارة المالية .
43. د. علي هادي عطية الهلالي. تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون / جامعة بغداد 2004 ، ص 144.
44. د. علي هادي عطية الهلالي ، النظرية العامة في تفسير الدستور ، منشورات زين الحقوقية ، ط 1 ، 2011 ، ص 141.
45. الدعوى رقم 24 "دستورية" لسنة 29 قضائية دستورية، أحكام المحكمة الدستورية المصرية، 2007 .

قائمة المصادر:-

اولاً- الكتب:

1. أبين دقيق العيد ، احكام الاحكام شرح عمدة الاحكام ، المجلد الاول ، منشورات دار الكتب العلمية، بيروت 2014،
2. أبي نصر إسماعيل بن حماد الجوهري ، الصحاح ، دار الحديث ، القاهرة ، 2009.
3. د. أحمد حسين عثمان ، قراءات في تفسير القوانين (النص والسياق والتفسير المقاصدي) ، مركز نهوض للدراسات والبحوث ، 2022، منشور على الرابط <https://nohoudh-center.com/sites/default/files/> .
4. أ.د. أحمد خلف حسين الدخيل ، المالية العامة من منظور قانوني ، ط 1 ، مطبعة جامعة تكريت ، جامعة تكريت ، 2013.
5. د. أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة ، مصر ، 1990.
6. د. سمير عبد السيد تناعوا ، النظرية العامة للقانون ، دار المعارف ، الاسكندرية ، 1973.
7. د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار النشر ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، بدون سنة نشر.
8. د. طاهر موسى عبد و د. زهير جواد الفتال ، اقتصاديات المالية العامة ، بغداد ، مطبعة جامعة بغداد ، بدون سنة نشر.
9. د. عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، 1992.
10. د. عادل أحمد حشيش ، التشريع الضريبي المصري ، الاسكندرية ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، 1984.
11. د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، ط 1 ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، بدون سنة نشر .
12. د. عبد الباقي البكري ، أصول القانون ، مطبعة شفيق ، بغداد ، 1964.
13. د. عبد العال الصكبان ، مقدمة علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، ج 1، ط 1، مطبعة العاني ، بغداد ، 1997
14. د. عبد الكريم صادق بركات ، النظم الضريبية (النظرية والتطبيق) ، الدار الجامعة ، بيروت ، 1979.
15. د. عبد الملك ياس ، النظرية العامة للقانون ، مطبعة العاني ، بغداد ، 1969.
16. عبد الهادي الفضلي ، مبادئ أصول الفقه، مركز الغدير للدراسات والنشر ، 2007.



17. د. علي هادي عطية الهلالي ، النظرية العامة في تفسير الدستور ، منشورات زين الحقوقية ، ط 1 ، 2011.
18. د. غازي عنابة ، الضريبة والزكاة " دراسة مقارنة"، منشورات دار الكتب ، الجزائر، 1991.
19. د. قدرني نيقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته ، القاهرة ، 1960.
20. د. محمد رفعت الصباحي ، محاضرات في المبادئ العامة للقلنون ، مكتبة عين الشمس ، القاهرة ، 2007.
21. د. محمد طه بدوي و د. محمد حمدي النشار ، أصول التشريع الضريبي المصري ، ط1، دار المعارف ، مصر ، 1959.
22. د. يسري ابو العلاء، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة بنها ، 97. بلا دار نشر، 2008.

ثانياً- الرسائل والابحاث:

1. د.علي هادي عطية الهلالي. تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون / جامعة بغداد 2004.
2. محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات المقارنة ، رسالة دكتوراه مقدمة الى مجلي كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2002.
3. أسراء صباح حسن ، تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في قوانين الموازنة العامة الاتحادية في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة بغداد، 2021.
4. محمد أحمد عزيز العبدلي ، اليقين في التشريع الضريبي العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة تكريت ، 2018.
5. م.م. زياد طاهر محمد علي، فاعلية القواعد الضريبية لتعزيز الإذعان الضريبي (دراسة استطلاعية لأراء عينة من المحاسبين ضريبيا في محافظة نينوى) ، بحث منشور في مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (4) ، العدد(1) ، 2014.
6. م.د. شيماء فارس محمد ، مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ، المجلد (1) ، العدد(1) ، الجزء(1) ، 2018.

ثالثاً - الدساتير والتشريعات:

1. قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959.
2. قانون ضريبة التسجيل العقاري والرسوم العدلية رقم 43 لسنة 1971
3. قانون ضريبة الدخل المعدل رقم 113 لسنة 1982.
4. قانون التجارة رقم 30 لسنة 1984.

رابعاً- القرارات القضائية:

1. الدعوى رقم 24 "دستورية" لسنة 29 قضائية دستورية، أحكام المحكمة الدستورية المصرية 2007.