

المقاصة الضريبية ومدى تطبيقها في التشريع الضريبي العراقي (دراسة قانونية مقارنة)

م.م. معتز علي صبار
جامعة الانبار - كلية القانون

مقدمة البحث

المقاصة هي احدى طرق انقضاء الالتزام المعروفة في اطار علاقات اشخاص القانون الخاص، حيث درجت التشريعات المدنية على تنظيم أحكامها وتأكيد كونها واحدة من طرق انقضاء الالتزام بما يعادل الوفاء، وقد بين شراح القانون المدني أحكامها والآثار التي تترتب عليها.

واذا ما اردنا الحديث عن المقاصة في اطار علاقات القانون الضريبي نجدها تتميز بطابع خاص يميزها عما هو عليه في ظل القواعد العامة للقانون المدني، وذلك لما يتميز به هذا القانون عن غيره من القوانين كونه ينظم علاقة قانونية تدخل الدولة طرفا ايجابيا فيها باعتبارها صاحبة السيادة، علاوة على ما يتميز به دين الضريبة من سمات تخرجه عن دائرة الديون المدنية. الا ان صمت المشرع الضريبي عن تحديد الاحكام التي تنظم المقاصة الضريبية وبيان القواعد الواجبة التطبيق في هذا الخصوص قد حدى بالفقه والقضاء والادارة الضريبية الى سلوك اتجاهات مختلفة بشأن مدى جواز تطبيق المقاصة لانهاء علاقة المديونية في اطار القانون الضريبي وذلك تبعا لنظرة كل منهم الى طبيعة دين الضريبة واستقلالية القانون الضريبي، على هذا وقع الاختيار على هذا الموضوع لبحثه والوقوف على مدى جواز المقاصة في الديون الضريبية واحكام هذه المقاصة ومدى انسجامها مع القواعد العامة للمقاصة في القانون المدني، وذلك وفق خطة التزمتم فيها ضوابط النشر فتناولت الموضوع من ثلاث محاور وعلى ثلاث مباحث نبين في الاول منها مفهوم المقاصة الضريبية وفي المبحث الثاني نناقش مدى صلاحيتها للتطبيق في ميدان العلاقات الضريبية اما المبحث الثالث فنعقده لبيان الآثار التي تترتب على تطبيق المقاصة ثم ننهي البحث بخاتمة نضمنها بعض النتائج والمقترحات التي خلصنا بها من خلال بحثنا وعلى النحو الاتي:

المبحث الاول

مفهوم المقاصة الضريبية

ان توضيح مفهوم المقاصة الضريبية يقتضي اعطاء تعريف واضح لها ابتداءً ومن ثم بيان انواعها وهذا ما سنبينه في المطلبين التاليين.

المطلب الاول

تعريف المقاصة الضريبية

تعد المقاصة¹ احدى طرق انقضاء الالتزام تتحقق عندما يتلاقا دينان في ذمة شخصين اجتمعت في كل منهما صفة الدائن والمدين فينقضي الدينان بقدر الاقل من منهما². وقد عرفها المشرع العراقي بأنها (هي اسقاط دين مطلوب لشخص من غريمه في مقابلة دين مطلوب من ذلك الشخص لغريمه)³ ونعتقد ان هذا التعريف الذي اورده المشرع ضمن نصوص القانون المدني غير جامع ومانع من حيث انه لا ينسجم مع احكام المقاصة التي وردت في النصوص اللاحقة لنص التعريف، لذلك نرى ان الاولى بالمشرع بحسب اختصاصه الاصيل ان يترك مهمة وضع التعريف للشراح والفقهاء متجنباً بذلك مسألة البحث عن تعريف محدد، وهذا ما درج عليه كثير من المشرعين.

اما المقاصة الضريبية فتتقق بتلاقي دين الضريبة الناشئ في ذمة المكلف لصالح الدولة - الخزينة العامة - مع الدين الذي ينشأ لذات المكلف في ذمة الدولة، بحيث تكون الدولة دائنة للمكلف بمبلغ الضريبة ويكون ذات المكلف دائناً لها بدين اخر في الوقت ذاته والذي يتمثل في الغالب في الزيادة التي يدفعها المكلف الى الادارة الضريبية عن مبلغ الضريبة المستحق للدولة، اذ تترك المقاصة آثارها على الدينين بالمقدار الذي تم فيه التلاقي بينهما.

المطلب الثاني

انواع المقاصة الضريبية

للمقاصة انواع عدة منها القانونية التي تقع بحكم القانون عند توافر شروطها والطلبية الجبرية والتي تتحقق عندما يطلبها من امتنع وقوع المقاصة القانونية لمصلحته والاتفاقية التي تقع باتفاق الطرفين، ولبيان انواع المقاصة الضريبية نستعرض انواع المقاصة بشكل عام، ثم نبين مدى ملائمة كل منها للتطبيق في اطار العلاقات الضريبية، وهذا ما نتناوله في الفروع الثلاثة الاتية:

الفروع الاول - المقاصة القانونية:

ويراد بها المقاصة التي تقع بحكم القانون عندما تتوفر شروطها دون ان يتوقف تحققها على رضا الطرفين او احدهما اورفع دعوى للمطالبة بها، ويتميز هذا النوع من

وعليه ينبغي لاجراء المقاصة القانونية في ميدان العمل الضريبي ان يكون كل من الدينين قد استحق الاداء أي كل من دين الدولة الضريبي ودين المكلف استحقا الاداء، اما اذا كان اجل الوفاء باحدهما او كلاهما لم يحل بعد فلا يجوز ايقاع المقاصة القانونية بينهما.

وبناء على ما تقدم لا يمكن للادارة الضريبية ان تمتنع عن اداء دين المكلف الذي حل اجله بحجة اجراء المقاصة القانونية بينه وبين دين الضريبة الذي لم يستحق ادائه بعد وان كان محقق الوجود ومعلوم المقدار الا انه لم يستحق الاداء بعد.

الشرط الرابع: ان يكون الدينان قابلين للحجز عليهما: ويراد بذلك ان جواز ايقاع المقاصة القانونية يستلزم ان يكون كل من الدينين قابلا للحجز عليه، فأذا كان احد الدينين من فئة الديون التي يمنع القانون الحجز عليها استحالة ايقاع هذه المقاصة بينه وبين الدين الاخر وذلك لان ايقاع المقاصة القانونية ينطوي على اداء اجباري للدين في حين ان الحقوق التي يمنع القانون الحجز عليها لا يمكن التنفيذ عليها، وغاية المشرع في ذلك انه اراد ان يمنح اصحاب تلك الحقوق ميزة التمتع بها دون ان تكون عرضة للحجز عليها او مصادرتها^٩.

أما بخصوص المقاصة الضريبية فان هذا الشرط لا يمكن ان يتحقق وبالتالي لا يمكن اجراء المقاصة القانونية في الميدان الضريبي بالرغم من ان دين المكلف المستحق في ذمة الدولة يعد من الديون القابلة للحجز عليها، الا ان دين الضريبة لا يعد كذلك وانما هو من الديون التي منع القانون الحجز عليها^{١٠}، هذا ما لم ينص القانون الضريبي بخلاف ذلك صراحة ولو على سبيل الاستثناء كما نص المشرع المصري^{١١}.

الشرط الخامس: ان يكون الدينان خاليين من النزاع: ويتطلب تحقق هذا الشرط اجتماع امور عدة هي:

١. ان يكون كل من الدينين محقق الوجود لاشك في ثبوته في ذمة المدين، ويعد الدين غير محقق الوجود في حكم الدين المتنازع فيه، ومثاله الدين المعلق على شرط واقف وذلك لان هذا الدين لم يتحقق بعد وبالتالي لا يمكن اجبار المدين على ادائه.

٢. ان يكون كل من الدينين معلوم المقدار اما اذا كان احدهما غير معلوم المقدار فلا تصح المقاصة القانونية بينهما^{١٢}.

اما بشأن دين الضريبة فان هذا الشرط متحقق وبالتالي امكان تطبيق المقاصة بينه وبين دين المكلف متى ما تحققت الواقعة المنشئة للضريبة وتم تقدير مبلغ الضريبة المستحق في ذمة المكلف بصورة نهائية دون ان يقدم المكلف طعنا امام اللجان المختصة يشكك فيه بوجود دين الضريبة او مقداره.

يتضح مما تقدم ان المقاصة القانونية لا يمكن ان تمثل احدى الطرق التي يمكن من خلالها ان ينقضي دين الضريبة الناشئ بموجب احكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ مع دين المكلف المستحق في ذمة الدولة وذلك لتخلف شرط من شروطها الا وهو - قابلية الدينين للحجز - اذ منع المشرع العراقي بموجب قانون التنفيذ رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ امكانية حجز

المقاصة بان آثارها تسري من تاريخ تحقق شروطها وان تمسك بها من له مصلحة في وقوعها في وقت لاحق^٤.

أما عن مدى امكانية تطبيق هذا النوع من المقاصة في الميدان الضريبي وما يترتب عليها من انقضاء الدين الضريبي كلياً او جزئياً، نجد ان المشرع الضريبي العراقي قد احجم عن ايراد أي نص بهذا الخصوص وعليه لابد من اللجوء الى القواعد العامة للوصول الى ما نربوا اليه وذلك من خلال بيان شروطها والتعرف على مدى قابلية تطبيق هذا النوع من المقاصة في ميدان العلاقات الضريبية، وعموماً يمكن تحديد شروط المقاصة القانونية على النحو الاتي:

الشرط الاول: ان يكون الدينان متماثلين في الموضوع: ان وقوع المقاصة القانونية يتطلب ان يكون موضوع كل من الدينين متماثلاً مع موضوع الدين الاخر من حيث النوع والصنف والجودة وغيره من الضوابط التي يعتد بها في تقييم الاشياء، وذلك لان كل من الطرفين يستوفي حقه عن طريق المقاصة جبراً وبحكم القانون من ذات الشئ الذي يجب عليه أدائه^٥ وهذا ما اكده المشرع العراقي بقوله: (ويشترط لحصول المقاصة الجبرية اتحاد الدينين جنساً ووصفاً...) ^٦ وبهذا تعد النقود الاداة الافضل لامكانية تطبيق المقاصة القانونية الا ان هذا لايعني عدم امكانية تطبيق هذا النوع من المقاصة بين الأموال غير النقدية ولكن بشرط تماثل الدينان في الموضوع.

اما عن مدى تحقق هذا الشرط في اطار العلاقة الضريبية ومن ثم امكانية تطبيق المقاصة القانونية في الميدان الضريبي فهو متحقق دائماً بين دين الضريبة الذي يكون موضوعه مبلغاً من النقود في الوقت الحاضر، أي الصفة النقدية للضريبة، والدين الذي يستحق للمكلف في ذمة الدولة والذي يكون موضوعه نقود ايضاً.

الشرط الثاني: ان يكون الدينان صالحين للمطالبة بهما: حتى يمكن ايقاع المقاصة القانونية لابد ان يكون كل من الدينين صالحاً للمطالبة به ومن ثم اجبار المدين على ادائه، وبخلافه لا يمكن ايقاع هذا النوع من المقاصة في حال كان احد الدينين ديناً طبيعياً، وذلك لان المقاصة هنا هي اداة لاستيفاء الدين جبراً وهذا يتعارض مع طبيعة الالتزام الطبيعي الذي لايجوز فيه اجبار المدين على الوفاء به، لانه لايتضمن عنصر المسؤولية الذي يستطيع الدائن من خلاله اجبار المدين على اداء دينه^٧، وبناء على ماتقدم لايمكن اجراء المقاصة القانونية في الميدان الضريبي أي بين دين الدولة الضريبي المستحق لها في ذمة المكلف وبين دين المكلف المستحق عليها اذا كان احد الدينين قد مضت عليه مدة التقادم قبل ان يحل اجل استحقاق الدين الاخر، اذ بهذا يصبح الدين الاول ديناً طبيعياً ومن ثم لايتسطيع الدائن المطالبة به واجبار المدين على الوفاء به.

الشرط الثالث: ان يكون الدينان مستحقين الاداء: ينبغي لجواز ايقاع المقاصة القانونية ان يكون كل من الدينين مستحق الاداء لان هذا النوع من المقاصة ينطوي على استيفاء اجباري للديون ومن ثم لايجوز اجبار المدين على الوفاء بدينه قبل ان يحل اجل استحقاقه^٨.

ضمن السلطة التقديرية للإدارة الضريبية حيث تلجا إليها متى ما كانت الظروف الاقتصادية للبلد مؤاتية لاعتمادها كطريقة من طرق إنهاء الالتزام بدين الضريبة، ومن جانب آخر تتجاهلها في الوقت الذي تكون فيه الخزنة العامة بحاجة ماسة إلى موارد مالية فعند ذاك يكون المكلف ملزماً بإداء مبلغ الضريبة ومن ثم يطالب السلطة المالية بدفع المبالغ المستحقة له في ذمتها في مرحلة تالية. في ضوء ما تقدم يتضح لنا أن المقاصة الطلبيية الجبرية يمكن اعتمادها من جانب الإدارة الضريبية باعتبارها إحدى الطرق التي تؤدي إلى انقضاء الدين الضريبي الناشئ بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل متى ما توفرت حالات جواز اللجوء إليها.

الفرع الثالث - المقاصة الاتفاقية:

بيننا أنفاً أن المقاصة القانونية يمكن أن يتعذر وقوعها في حال تخلف أحد الشروط المقررة لمصلحة أحد الطرفين وأذاً يمكن الركون إلى المطالبة بإيقاع المقاصة الطلبيية الجبرية والمتوقف على رضا الطرف الذي كان تخلف أحد شروط المقاصة القانونية مقررًا لمصلحته. فهنا يطرح السؤال الآتي: ما الحل إذا تعذر إيقاع أي من النوعين السابقين من أنواع المقاصة نتيجة لكون الشروط الغائبة من شروط المقاصة مقررًا لمصالحتي الطرفين معاً؟ وهل يعني ذلك عدم إمكانية إيقاع المقاصة بين الدينين مطلقاً؟

ففي حال تعذر إيقاع أي من النوعين السابقين من أنواع المقاصة بسبب أن الشرط أو الشروط المتخلفة واللازمة لتحقيقها مقررًا لمصلحة الطرفين في علاقة المديونية يتم اللجوء هنا إلى المقاصة الاتفاقية والتي تقع برضى الطرفين، وقد أجاز القانون المدني العراقي هذا النوع من المقاصة في حال امتناع وقوع المقاصة بنوعها القانونية والطلبيية الجبرية بقوله: (... فإذا كان الدينان من جنسين مختلفين ... أو أحدهما حالاً والآخر مؤجلاً أو أحدهما قوياً والآخر ضعيفاً فلا يلتقيان قصاصاً إلا بتراضي المتدينين...) ^{١٦} ويتضح مما تقدم أن المقاصة الاتفاقية هي التي تقع باتفاق الطرفين المتدينين على وقوعها ^{١٧}، ويشترط لصحة تحققها أن تتوافر لدى كل من الطرفين أهلية التصرف والإرادة الحرة ^{١٨}.

أما بخصوص آثار المقاصة الاتفاقية فإنها تترتب من تاريخ حصول الاتفاق وليس بأثر رجعي وهي بهذا تختلف عن المقاصة القانونية ^{١٩}.

وفي إطار القانون الضريبي فإن المقاصة الاتفاقية تتحقق بعدها طريقة لإنهاء الالتزام بدين الضريبة عند تخلف شرط من شروط المقاصة القانونية وهو مقرر لمصلحة كلا الطرفين كغياب شرط التماثل بين الدينين كأن يكون دين الضريبة من الأعيان في حين يكون دين المكلف المستحق له في ذمة الدولة نقدياً فهنا لا تقع المقاصة إلا باتفاق الطرفين وهذا ما أوضحه المشرع المدني العراقي. كذلك تتحقق المقاصة الاتفاقية في إطار القانون الضريبي إذا تخلف شرطان من شروط المقاصة القانونية وكان أحدهما مقررًا لمصلحة الدولة كشرط عدم قابلية الحجز

أو بيع أموال الدولة والقطاع الاشتراكي لقاء الوفاء بدين على الدولة.

الفرع الثاني - المقاصة الطلبيية الجبرية:

مما تقدم يتضح لنا أن المقاصة القانونية لا يمكن تحقيقها ومن ثم توقيعها كطريقة من طرق انقضاء الالتزام بدين الضريبة ما لم تجتمع شروطها، فإن تعذر تحقق أي من هذه الشروط سائلة الذكر يمنع تطبيق هذا النوع من المقاصة.

أن عدم إمكانية تطبيق المقاصة القانونية في إنهاء علاقة المديونية في إطار العلاقات الضريبية لتخلف شرط قابلية الحجز على أموال دين - الدولة لا يمنع قيام المقاصة في صورها الأخرى بل أنه يفسح المجال لقيام نوع آخر من أنواع المقاصة ألا وهو المقاصة الطلبيية الجبرية.

ويراد بالمقاصة الطلبيية الجبرية تلك التي تقع بطلب من الطرف الذي تقرر لمصلحته عدم إمكانية تحقق المقاصة القانونية، وذلك بتنأزله عن الشرط الذي كان مقررًا لمصلحته وتعذر وقوع المقاصة القانونية لتخلفه، فتكون هنا المقاصة طلبيية من قبل الطرف الأول وجبرية على الطرف الثاني ^{١٣}.

ألا أن التنازل عن الشرط الذي يتخلفه يتعذر تطبيق المقاصة القانونية من قبل الطرف الذي كان مقررًا لمصلحته ليس من شأنه أن يرفع بهذه المقاصة إلى المقاصة القانونية، وذلك لأن المقاصة التي سوف تقع في هذه الحالة تختلف عن المقاصة القانونية فهي طلبيية جبرية لا تقع إلا إذا تمسك بها من كان قد تعذر وقوع المقاصة القانونية لمصلحته لتخلف شرط من شروطها، فإن تمسك بها الطرف الآخر فلا قيمة لهذا التمسك ^{١٤}.

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن المقاصة الطلبيية الجبرية تختلف عن المقاصة القانونية من حيث أنها تقع وترتب آثارها من اليوم الذي يطالب فيها الطرف الذي تعذر وقوع المقاصة القانونية لمصلحته لتخلف شرط أو أكثر من شروط تحقيقها ^{١٥}، في حين أن المقاصة القانونية تتحقق وترتب آثارها من الوقت الذي تتحقق فيه شروطها.

أما بخصوص القانون الضريبي فقد اتضح لنا سابقاً أن المقاصة القانونية لا يمكن اعتمادها كطريقة من طرق انقضاء الالتزام بدين الضريبة وذلك لتخلف شرط من شروط تحقيقها وهو شرط قابلية الدينين للحجز عليهما إذ لا يجوز الحجز على حق الدولة في دين الضريبة لكون هذا الدين من الديون التي منع القانون الحجز عليها، ولما كان هذا الشرط مقررًا قانوناً لمصلحة أحد الطرفين في إطار علاقة المديونية وهو الدولة فإن تنازل الأخيرة ممثلة بالإدارة الضريبية عن هذا الشرط أو غيره من الشروط المقررة لمصلحة الدولة فقط وتمسكها بإجراء التقاص بين دينها الضريبي المستحق في ذمة المكلف والدين المستحق عليها لمصلحة المكلف من شأنه أن يفتح الباب للمطالبة بإيقاع المقاصة الطلبيية الجبرية بين الدينين.

وجدير بالقول هنا أن هذا النوع من أنواع المقاصة الضريبية أقرب إلى الانسجام وطبيعة الدين الضريبي وخصوصيته وذلك لأن هذا النوع من المقاصة يدخل

الى احكام القانون المدني امرا لامناص منه على اساس ان قواعد القانون المدني قواعد عامة في التطبيق ومن ثم بالاستناد الى قواعد القانون المدني يتم التحقق من مدى انطباق كل نوع من انواع المقاصة بعد تحقق شروطها في انتهاء علاقة المديونية المتبادلة بين الدولة والمكلف. ثالثا: لما كان القانون الضريبي العراقي قد سكت عن تحديد الموقف من اجراء المقاصة فلا باس من الاستناد الى التشريعات الضريبية المقارنة لبيان الحكم في هذا الخصوص والتي اقرت صراحة جواز اجراء المقاصة بالانواع السابقة الذكر عند تحقق شروطها لانتهاء الالتزام بدين الضريبة^{٢١}.

الفرع الثاني- الاتجاه المعارض للمقاصة الضريبية :

يذهب انصار هذا الاتجاه الى عدم جواز تطبيق المقاصة في انتهاء علاقة المديونية بين الدولة الطرف الايجابي فيها والمكلف المدين ببلغ الضريبة الطرف السلبي فيها مؤسسين اتجاههم هذا على بعض الحجج هي:
اولا: ان ذاتية واسقلال القانون الضريبي هي التي تمنع اجراء المقاصة بين دين الضريبة ودين المكلف على اساس ان دين الضريبة ينشأ عن القانون بموجب علاقة تقرضها المصلحة العامة - مصلحة الخزينة العامة - وتكون فيها الدولة صاحبة السيادة والسلطان ومن ثم لا يمكن ان تساوي بين هذه المصلحة -المصلحة العامة - والمصلحة الخاصة للمكلف من خلال تطبيق قواعد القانون الخاص ومن ثم جواز تطبيق المقاصة بين ديونهم المستحقة في ذمة الدولة ودين الضريبة^{٢٢}.
ثانيا: طالما ان القانون المدني يستلزم لتطبيق المقاصة القانونية بين الديون ان تكون قابلة للحجز عليها وهذا مالا يتوفر بالنسبة لدين الضريبة اذ انه يعد من فئة الديون التي يمنع القانون الحجز عليها بعدها من الاموال التابعة للدولة -الخزينة العامة- وبذلك يسقط احد شروط هذه المقاصة ويمتنع إجراؤها.
ثالثا: ان دين الضريبة يتطلب سرعة وانتظام في التحصيل بحيث ينبغي ان يدخل الخزينة العامة بعدها احد مصادر تمويلها في المواعيد التي يحددها القانون الضريبي لكي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها في تقديم الخدمات العامة على افضل وجه ومن ثم فإن اجازة اجراء المقاصة في دين الضريبة يؤدي الى تعطيل وعرقلة استيفاء مبالغ الضريبة على الوجه المطلوب^{٢٣}.

الفرع الثالث- تقييم وموازنة:

بناء على ماتقدم من الحجج التي اوردها كل من الاتجاهين السابقين يتحتم علينا ان نبين الاتجاه الراجح منهما. ومن خلال القاء نظرة فاحصة على الحجج التي قال بها اصحاب الاتجاه المعارض لتطبيق المقاصة في ميدان العلاقات الضريبية في دعم موقفهم نجد ان هذا الاتجاه الفقهي غير موفق بتوجهه هذا وذلك لسهولة دحض ما ساقه من الحجج وعلى النحو الاتي:-

على دين الضريبة، والآخر مقررًا لمصلحة المكلف كشرط استحقاق دين الضريبة للاداء او شرط صلاحيته للمطالبة به او شرط كونه معلوم المقدار، ويتم ذلك بتنازل كل طرف من الطرفين عن الشرط الذي كان تخلفه مقررًا لمصلحته. يتضح مما تقدم انه يمكن اعتماد المقاصة الاتفاقية بعدها واحدة من انواع المقاصة الضريبية ومن ثم اللجوء اليها لانتهاء الالتزام بدين الضريبة المفروض بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

المبحث الثاني

مدى تطبيق المقاصة الضريبية

امام سكوت قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل واتخاذ موقفا سلبيا بصدد مسألة المقاصة وعدم ايراده أي نص يبيح او يمنع إجراؤها باعتبارها طريقة من طرق انقضاء الالتزام بدين الضريبة يثور التساؤل عن مدى امكانية تطبيق هذه الطريقة من طرق انقضاء الالتزام في انتهاء علاقة المكلف بالادارة الضريبية الناشئة بمقتضى احكام القانون الضريبي. ان الاجابة عن هذا السؤال تحتم علينا ان نبين ما استقر عليه الفقه في هذه الخصوص، وما تنبئ عنه احكام القضاء وقرارات الجهات المختصة بهذا الشأن، وما سارت على اتباعه الادارة الضريبية في ميدان العمل الضريبي وهذا ما نبينه في المطالب الثلاثة الاتية:

المطلب الاول

موقف الفقه من تطبيق المقاصة

اختلف الفقه في خصوص تطبيق المقاصة كطريق لانتهاء الالتزام الضريبي وانقضاء دين الضريبة كلاً او جزءاً الى اتجاهين الاول مناصر لاعمال المقاصة كطريقة من طرق انتهاء الالتزام بدين الضريبة ام الثاني فقد ابدى معارضة لدخول المقاصة الى ميدان علاقات القانون الضريبي، وعليه سنبين رأي كل من الفريقين ومن ثم نجري موازنة وتقييم لكل من الرأيين وهذا ما نتناوله في الفروع الثلاثة الاتية:

الفرع الاول: الاتجاه المناصر للمقاصة الضريبية.

الفرع الثاني: الاتجاه المعارض للمقاصة الضريبية.

الفرع الثالث: موازنة وتقييم.

الفرع الاول- الاتجاه المناصر للمقاصة الضريبية:

يرى انصار هذا الاتجاه جواز تطبيق المقاصة في ميدان علاقات القانون الضريبي كطريق من طرق انقضاء الالتزام بدين الضريبة معززين توجههم هذا ببعض الحجج اهمها مايتاتي:

اولا: عدم وجود أي مانع قانوني يحظر اعتماد المقاصة كطريق من طرق انقضاء الالتزام بدين الضريبة فضلا عن انسجام مضمون المقاصة مع طبيعة الدين الضريبي^{٢٤}.

ثانيا: طالما ان القانون الضريبي قد أخذ موقفا سلبيا بعدم ايراده أي نص يبيح او يمنع اعتماد المقاصة للعمل في ميدان علاقات الاشخاص بالادارة الضريبية يغدو اللجوء

المطلب الثاني موقف القضاء من تطبيق المقاصة الضريبية

لاشك ان دور القضاء يكون أحيانا مكملا لما سها عنه المشرع او اغفله في بعض المسائل والتي تكون بحاجة الى موقف صريح بصدد حسمها وهذا ما تجلى بوضوح في شأن مدى جواز تطبيق المقاصة في ميدان العلاقات الضريبية بعد ان سكنت المشرع عن بيان موقف واضح بهذا الصدد، وازاء موقف المشرع هذا يكون من المناسب ان نبين ما درج عليه القضاء بنظر المنازعات الضريبية بخصوص تطبيق المقاصة في انهاء علاقة المديونية بين الادارة الضريبية والمكلف من عدمه وعليه فاننا سنبين موقف القضاء في ثلاث فروع وعلى النحو الاتي:

الفرع الاول - موقف القضاء الفرنسي:

يبني موقف القضاء الفرنسي ممثلا بمجلس الدولة ومحكمة النقض على قاعدة عامة مقتضاها عدم جواز اجراء المقاصة بين دين الضريبة المستحق للخرينة العامة في ذمة المكلف والدين المستحق للمكلف في ذمة الدولة وسواء كان الاخير ناشئ عن العلاقة الضريبية ام غيرها من علاقات المديونية التي يمكن ان تقوم بين المكلف واي هيئة من الهيئات الحكومية الاخرى غير الادارة الضريبية وموقف القضاء الفرنسي هذا قد تجسد في عدة احكام له فقد امتنع مجلس الدولة عن اجراء المقاصة بين دين الضريبة ودين المكلف الناشئ له عن دفع ضريبة دون وجه حق، كما رفض ايضا اجراء المقاصة بين دين الضريبة وحق المكلف في التعويض المستحق له مقابل الاستيلاء لضرورات حربية مسببا موقفه الرافض لتطبيق المقاصة في ان قواعد المحاسبة العامة وباجراءاتها الروتينية المعقدة تعيق تطبيق المقاصة بين دين الضريبة المستحق لادارة الضريبة في ذمة المكلف ودين التعويض المستحق على جهة اخرى غير الادارة الضريبية وبالتالي من الصعوبة بمكان تطبيق المقاصة هنا^{٢٧}.

ان القضاء الفرنسي ممثلا بمجلس الدولة وكذلك محكمة النقض باتخاذهما موقفا سلبيا بصدد تطبيق المقاصة بين دين الضريبة ودين المكلف المستحق في ذمة الدولة لم يستند الى أي تبريرات في حيثيات الحكمين السابقين وهو على غير عادته خصوصا في القضايا الادارية ومنها قضية المقاصة الضريبية^{٢٨}.

الفرع الثاني - موقف القضاء المصري:

لقد اتخذ القضاء المصري ايضا موقفا سلبيا بصدد تطبيق المقاصة الضريبية وقد تجلى موقفه هذا في اكثر من حكم اذ قضت محكمة طنطا بعدم جواز اجراء المقاصة التي تمسكت بها الادارة الضريبية بين دين الدولة الضريبي ودين المكلف المستحق في ذمة الدولة وذلك لان دين الدولة متنازع فيه ولم يتنازل المكلف عن الشرط المقرر لمصلحته وهو شرط خلو الدين من التنازع ومن ثم لايجوز انذاك اجراء المقاصة بين الدينين لعدم تحقق شروط أي من انواعها، كذلك رفضت محكمة القاهرة اجراء المقاصة

فبالنسبة للحجة الأولى:- نقول انه لايمكن استبعاد اعمال المقاصة عن ميدان العلاقات الضريبية بذريعة ان دين الضريبة قائم على مصلحة عامة وممثلا لسيادة الدولة ذلك ان اجراء المقاصة ليس من شأنه ان يضر بالمصلحة العامة لأن اجراء المقاصة الضريبية لايعني ان الدولة تتنازل عن دين الضريبة لمصلحة المكلف وإنما يتم استيفاء مبلغ الضريبة المستحق في ذمة المكلف مما يستحق عليها من ديون للمكلف المدين بالضريبة بل العكس من ذلك نجد ان المصلحة العامة للدولة تتحقق متى ما تم استيفاء دين الضريبة المستحق للدولة في الوقت المناسب وسواء كان ذلك بالوفاء او المقاصة او بغيرهما علاوة على ان اجراء المقاصة في ميدان العلاقات الضريبية ليس من شأنه ان يمس بسيادة الدولة فكما ان الدولة دائنة بمبلغ الضريبة فهي مدينة للمكلف وعليها ان توفي بديونها وهنا تستطيع الدولة ان تستخدم المقاصة تجنباً للوفاء المتبادل بينها وبين المكلف لتصل الى النتيجة ذاتها^{٢٩}.

اما بالنسبة للحجة الثانية:- فإن تخلف احد الشروط التي يستلزم القانون المدني توافرها لتطبيق المقاصة القانونية وهي احدى انواع المقاصة والمتمثل بقابلية الدينين للحجز وتعذر تحققه في علاقة المديونية المتبادلة بين المكلف والدولة لا يعني عدم صلاحية المقاصة لانتهاء دين الضريبة اذ ان المقاصة القانونية هي احدى انواع المقاصة وليست الوحيدة فهناك الى جانبها المقاصة الطلية الجبرية والمقاصة الاتفاقية اللتان لاتستلزمان توافر هذا الشرط لوقوعهما، فضلا عن ان بعض التشريعات الضريبية كالمصري قد تجاهل هذا الشرط وافر وقوع المقاصة الضريبية بين دين الدولة غير القابل للحجز ودين المكلف^{٣٠}.

اما فيما يخص الحجة الثالثة: فأجراء المقاصة في دين الضريبة ليس من شأنه ان يعطل او يؤخر استيفاء الدولة لحقها المتمثل بدين الضريبة المستحق في ذمة المكلف ولا يؤثر على المبادئ والاسس التي اوجدها القانون الضريبي لضمان تحصيله بسرعة ويسر بل على العكس من ذلك ان اجراء المقاصة لاتستلزم من المكلف جلب مبلغ الضريبة وما يتطلبه ذلك من وقت فضلا عما يصاحب ذلك من محاولات المكلف للتأخر في دفع الضريبة او الأمتناع او التهرب عن الدفع اذ تستوفي الدولة حقها من حق المكلف المستحق في ذمتها مباشرة^{٣١}.

علاوة على ماتقدم فمن غير العدل ان تلجا الدولة ممثلة بالادارة الضريبية الى مطالبة المكلف بدفع مبلغ الضريبة المستحق في ذمته وما قد يصاحب هذه المطالبة من اللجوء الى استخدام وسائل الاجبار لاستحصال دين الضريبة كالحجز التنفيذي على أموال المكلف المدين في حين يكون الاخير - المكلف - داننا للدولة بمبالغ دفعها زيادة عن مقدار الضريبة المتحققة عليه نتيجة لخطأ الادارة الضريبية وسوء تقدير لمبلغ الضريبة المستحق على المكلف.

وبهذا نرى انه لا يوجد ما يمنع من تطبيق المقاصة في ميدان العلاقات الضريبية ترجيحاً للرأي القائل بجوازها.

المطلب الثالث موقف الادارة الضريبية من تطبيق المقاصة

في ضوء التناقض الذي ظهر على صعيد الفقه والقضاء بخصوص تطبيق المقاصة في ميدان العلاقات الضريبية كان لابد ان يكون للادارة الضريبية اتجاها واضحا بهذا الشأن كونها السلطة المختصة بأدارة مسألة انتهاء الالتزام بدين الضريبة، وعليه فأنا سنين موقف الادارة الضريبية بهذا الخصوص في كل من فرنسا ومصر والعراق في الفروع الثلاثة الاتية وعلى النحو الاتي:

الفرع الاول - موقف الادارة الضريبية في فرنسا:
لقد اتخذت الادارة الضريبية في فرنسا بصدد مسألة تطبيق المقاصة موقفا مسائرا لموقف القضاء المتمثل بمجلس الدولة ومحكمة النقض الراض بشدة لتطبيق المقاصة في ميدان العلاقات الضريبية وقد تجلى ذلك بوضوح في احكامها والتي سبق ذكرها، ودون ان تختلط الادارة الضريبية لنفسها منهجا مستقلا بهذا الخصوص كما سار عليه القضاء وتمسك به بشدة حتى اصبح هذا التوجه من قبل القضاء الفرنسي جزءا من الفكرة القانونية المهيمنة على النظام الضريبي الفرنسي^{٢٣}.

الفرع الثاني- موقف الادارة الضريبية في مصر:
ان الادارة الضريبية في مصر انتهجت منهجا مغايرا لما طرحه الفقه من راي بهذا الخصوص والذي يرفض اجراء التقاص بين دين الدولة الضريبي ودين المكلف متجاهلة الموقف الراض بهذا الشأن لعدم قناعاته بما طرحه من حجج مجارية في منهجها موقف القضاء الذي اجاز في فترات لاحقة اجراء المقاصة في الشؤون الضريبية وقد دأبت الادارة الضريبية في مصر على اجراء المقاصة بين دين الضريبة المستحق في ذمة المكلف وبين ما يسدده المكلف زيادة عن ذات الضريبة او غيرها من الضرائب الفرعية الاخرى كأن تكون ضريبة الدخل وهي ضريبة عامة على مجموع الدخل والضرائب النوعية التي تفرض على فروع الدخل وان المقاصة تقع بين تلك الزيادة التي دفعها المكلف في سنة معينة وبين ما يستحق على المكلف في ذات السنة او في سنة سابقة او لاحقة لها^{٢٤}.

الفرع الثالث - موقف الادارة الضريبية في العراق:

تتجه الهيئة العامة للضرائب في العراق الى ايقاع التقاص في دين الضريبة وتوجهها هذا يأتي رغم انه لا يوجد في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل يجيز ذلك او يمنعه فضلا عن عدم قيام الجهات المختصة في نظر المنازعات الضريبية باجراء المقاصة، وتجدر الاشارة هنا الى ان ايقاع المقاصة يتم بين ما يستحق على المكلف من مبالغ او ديون ضريبية لصالح الخزينة العامة للدولة وبين ما يستحق على الدولة من مبالغ دفعها المكلف زيادة عن مقدار الضريبة المستحق في ذمته سعيا منها

بين دين الضريبة المستحق على عضو مجلس ادارة الشركة وبين دين الشركة المستحق في ذمة الدولة ممثلة بالادارة الضريبية لدفعها ضريبة تزيد عما هو مستحق عليها وان امتناع المحكمة عن اجراء المقاصة هنا جاء لعدم تحقق شروط المقاصة وهو ان يكون كل من الطرفين دائنا ومدينا للطرف الاخر وبذات الصفة^{٢٥} وعموما فان هذا يعني ان لامانع لدى المحكمة من جواز اجراء المقاصة الضريبية متى ما تحققت شروطها وفي أي صورة كانت من صورها خصوصا في مجال العلاقات الضريبية وهذا ما تجلى واتضح في مراحل لاحقة في مسيرة القضاء المصري وذلك من خلال الاطلاع على حكم محكمة النقض رقم (١٩٣١) لسنة ١٩٥٣ قضائية جلسة ١٩٩٠/١/١٩ والذي جاء فيه انه (... لاتقع المقاصة الا بين دين الضريبة وبين دين مستحق الاداء للممول على مصلحة الضرائب ...) ^{٢٦}.

الفرع الثالث - موقف القضاء العراقي:

اذا كان موقف القضاء الفرنسي والمصري يتجلى بوضوح لرفضه تطبيق المقاصة في انتهاء علاقة المديونية في اطار العمل الضريبي الا في فترات لاحقة بالنسبة للقضاء المصري الذي اجاز تطبيق المقاصة بين دين الضريبة والدين المستحق - المكلف - في ذمة الدولة فاننا لم نجد ما يشير الى موضوع المقاصة سواء بأجازتها او بمنعها لا في قرارات لجان الاستئناف وهيئة التمييز التي تختص بالنظر في المنازعات الضريبية ولا في قرارات مجلس شوري الدولة وفتاواه.

وان السبب في امتناع لجان الاستئناف وهيئة التمييز عن الخوض في مسألة المقاصة يعود الى تذرعه بعدم شمول اختصاصها لتلك المسائل، وقد استندت هذه اللجان والهيئات في موقفها هذا الى ما جاء في نصوص قانون ضريبة الدخل والذي يعد المرجع لعمل هذه اللجان والهيئات والذي جاء فيه (تنظر لجان الاستئناف وتبت في كل ما له علاقة بتقدير الدخل وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات ...) ^{٢٧} في حين ان اختصاص هيئة التمييز يقتصر على النظر في القرارات الصادرة عن اللجان الاستئنافية ولها صلاحية الغائها وتأييدها او تعديلها ويكون قرارها قطعيا^{٢٨} بهذا الشأن ومن الجدير بالذكر ان هذه اللجان والهيئات تتمسك بأختصاصها القانوني تمسكا حرفيا وبالتالي فهي بعيدة عن الخوض في مسائل المقاصة، اما فيما يخص موقف مجلس شوري الدولة فاننا لانجد ما يبرر موقفه السلبي من المقاصة سوى الافتراض الذي يقضي بأن المقاصة الضريبية لم تثير اية صعوبة او مشكلة لدى تطبيقات الادارة الضريبية في العراق مما يستدعي عرضها على المجلس وقد سارت الهيئة العامة للضرائب بهذا الخصوص بالاتجاه الذي تراه مناسباً وفقاً لسلطاتها التقديرية في ضوء عدم وجود مانع قانوني يحظر اجراء التقاص بين دين الضريبة ودين المكلف متى ما تحققت شروط ذلك.

وقد بين القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل في المادة (٤١٣) منه تحقق الاثر المتقدم عن طريق وقوع المقاصة بقوله (تقع المقاصة بقدر الاقل من الدينين ...).

المطلب الثاني

انقضاء ضمانات الدين

يقرر المشرع الضريبي ضمانات عدة تكفل تحصيل دين الضريبة الا ان هذه الضمانات قد تنقضي بايقاع المقاصة الضريبية وذلك لان هذه الضمانات وضعت في الاصل لضمان استيفاء دين الضريبة وبالتالي فان انقضاء هذا الدين او استيفاءه يترتب عليه حتما انقضاء تلك الضمانات كونها توابع لاصل الدين توجد بوجوده وتزول بانتهائه^{٣٧}. الا ان الاثر الذي تتركه المقاصة على هذه الضمانات يتحدد بنوع الانقضاء الذي تحدثه هذه المقاصة بدين الضريبة، فاذا كان الانقضاء كلياً فلا شك ان جميع الضمانات التي تكفل تحصيل دين الضريبة ستنتضي وذلك لتحقيق الهدف الذي وضعت هذه الضمانات من اجله وبالتالي سيتمكن المكلف من استئناف السير في معاملاته المالية المتوقفة ويستطيع ايضا ممارسة حقه في السفر الى خارج العراق بعد ان منع منه لانشغال دمه بدين الضريبة كذلك ينبغي اخلاء سبيله اذا كان محبوساً لامتناعه عن اداء دين الضريبة كذلك لابد من ايقاف فرض الجزاءات المالية والغرامات الجزائية بحقه وبمختلف انواعها ومن تاريخ الوفاء بالدين ومن خلال المقاصة الضريبية كما يتم أيضاً رفع الحجز سواء كان احتياطياً أم تنفيذياً عن اموال المكلف المدين الذي تم ايقاعه عليها بغية استيفاء دين الضريبة منها جبراً عليه^{٣٨}.

اما اذا كان الانقضاء جزئياً فان الامر يختلف عنه عما اذا كان الانقضاء كلياً فهنا ستنتضي الضمانات جزئياً وبمقدار دين الضريبة الذي انقضى عن طريق المقاصة وتبقى فيما يخص الدين الذي لم ينقض بالمقاصة.

الخاتمة

في نهاية البحث نرى وجوب اخذ ما يأتي بنظر الاعتبار:-

أولاً: ان دين الضريبة رغم ما يمتلكه من خصائص مميزة له عن الديون الأخرى ألا انه يلتقي مع هذه الديون في أكثر الأحكام ومنها انقضاء هذا الدين الضريبي بالمقاصة لاسيما ان طبيعة الدين الضريبي لا تتنافى مع المقاصة كطريق لانقضاء الديون.

ثانياً: لابد من اعتماد التوجه التشريعي والفقه والاداري لبعض الادارات الضريبية في ايقاع المقاصة بين الديون الضريبية على المكلفين وديون هؤلاء المكلفين على الادارة الضريبية.

ثالثاً: على المشرع الضريبي العراقي اعتماد المقاصة الضريبية صراحة كطريق لانقضاء الديون الضريبية وفي سبيل ذلك امامه خيارين:-

١. ان يتنازل صراحة في قانون ضريبة الدخل والعقار كما فعل المشرع الضريبي المصري عن صفة كون دين

لتجنب الوفاء المزدوج الذي من الممكن ان يقع بالضرورة لولا الاخذ بهذه المقاصة الضريبية. وبناء على ماتقدم نقول ان توجه الهيئة العامة للضرائب في العراق الى تطبيق المقاصة الضريبية يمثل توجهها سليماً طالما لا يوجد نص قانوني يمنع ذلك علاوة على كونها الجهة المكلفة بتطبيق احكام القانون الضريبي بما يتفق واهداف هذا القانون والغاية التي يتوخاها المشروع منه.

المبحث الثالث

آثار المقاصة الضريبية

يترتب على وقوع المقاصة الضريبية بين دين الدولة الضريبية المستحق للدولة في ذمة المكلف ودين الاخير المستحق في ذمة الدولة وبأي نوع من انواعها سواء كانت المقاصة قانونية ام طلبية جبرية ام اتفاقية آثار عدة نبينها في المطلبين الاتيين:

المطلب الاول

انقضاء الدين

ان اجراء المقاصة بين دين الدولة الضريبي المستحق في ذمة المكلف ودين المكلف ودين المكلف المستحق على السلطة المالية ممثلة بالادارة الضريبية يترتب عليه انقضاء الدينين المتقابلين بقدر الاقل منهما^{٣٩}، ذلك ان المقاصة اداة للوفاء المزدوج بين الدينين يستوفي كل من الطرفين المتدانيين حقه مما هو مستحق له في ذمة الطرف الاخر^{٤٠}، وبالتالي يتم من خلال المقاصة الضريبية تجنب الوفاء المتبادل بين المتدانيين وما يتطلبه ذلك من وقت ونفقات وغير ذلك من تعقيدات الإجراءات الروتينية، وعموماً فان انقضاء الالتزام بدين الضريبة قد يكون انقضاء كلياً وقد يكون انقضاء جزئياً وعلى النحو الاتي:

اولاً: الانقضاء الكلي: يمكن ان يترتب على اعمال المقاصة في اطار علاقة المديونية الضريبية انقضاء الدين الضريبي انقضاء كلياً ويتحقق هذا الانقضاء عندما يكون مقدار دين الضريبة يقل عن مقدار دين المكلف المستحق على السلطة المالية او يساويه، اذ تقوم السلطة المالية في هذه الحالة باستيفاء دينها الضريبي باكماله من دين المكلف وبالتالي ينقضي التزام المكلف به نهائياً هذا من جانب ومن جانب آخر فان دين المكلف ينقضي كلياً ايضا في حال تساوي الدينين بالمقدار او اذا كان دين المكلف اكبر من مقدار دين الدولة الضريبي.

ثانياً: الانقضاء الجزئي: كما ينقضي الدين الضريبي انقضاء كلياً يمكن ان ينقضي انقضاء جزئياً ايضا ويحدث ذلك اذا كان مبلغ الضريبة يزيد عن مقدار دين المكلف المستحق في ذمة الدولة وعند ذاك يتم تحديد جزء من دين الضريبة والذي سينقضي بمقدار الدين المقابل وبالتالي سينتهي التزام الدولة باداء دين المكلف كلياً في حين يكون انقضاء الالتزام من جانب المكلف بدين الضريبة انقضاء جزئياً ويبقى ملتزماً تجاه الدولة بوفاء دين او مبلغ الضريبة الذي لم ينقضي بالمقاصة لتجاوزه حدود التقاضي بين الدينين.

الضريبة كدين عام للدولة غير قابل للحجز ويعد قابلاً لذلك الحجز في سبيل ان يتجانس هذا الدين مع دين المكلف وبالتالي يسقطا بالمقاصة القانونية وفق القواعد العامة في القانون المدني العراقي بوصفه الشريعة العامة لكل القوانين.

٢. ا وان ينص صراحة في قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار على حق الادارة الضريبية في طلب ايقاع المقاصة الجبرية بين الدين الضريبي ودين المكلف بغض النظر عن توافر شروط المقاصة القانونية كما هو منصوص عليها في القانون المدني، على ان يعطي المشرع للادارة الضريبية سلطة تقديرية تامة في طلب ايقاع المقاصة الجبرية من عدمه حسب الاحوال التي تستدعي ذلك ومن هذه الاحوال الظروف المالية للدولة والحالة المالية للخزينة العامة.

وللمشرع ان يختار احد هذين الطريقتين وان كان الطريق الثاني بما يحويه من سلطة تقديرية للادارة الضريبية في ايقاع المقاصة هو اقرب لتحقيق المصلحة العامة، والمشرع هو من يقرر في أي طريق تتحقق المصلحة العامة.

رابعا: ان كان القضاء المدني هو المختص بنظر الدعاوى المدنية فان القضاء الاداري هو المختص بنظر القضايا الادارية والضريبية وطرق تحصيلها وانقضائها هو قضية ادارية تقع ضمن اختصاص القضاء الاداري وفي العراق فان الاشهر الاخيرة المنصرمة شهدت ولادة محكمة قضاء اداري مستقلة لكن رغم ذلك فانه لاحظنا ان القضاء العراقي على الاقل وقف موقفا سلبيا تجاه المقاصة الضريبية وفي نظري ان السبب هو ان الديون الضريبية تختلف عن القضايا الادارية الاخرى ولذلك تتطلب اختصاص منفرد لذا فان انقضائها بالمقاصة لم يفعل على هذا فاني ارى تبني اتجاه ايجاد قضاء ضريبي مستقل عن القضاء الاداري يختص بنظر القضايا الضريبية وبامكان هذا القضاء ان يفعل دور المقاصة الضريبية كطريق لانقضاء الدين الضريبي كليا او جزئيا.

الهوامش:

- ١- لفظ المقاصة له عدة معاني منها: ١. قص بمعنى روى وحدث كما في قوله تعالى ((نحن نقص عليك احسن القصص)) سورة يوسف الاية (٥). ٢. قص بمعنى تتبع الاثر والخبر ومنه قوله تعالى ((فارتدا على آثارهما قصصا)) سورة الكهف الاية (٦٤). ٣. قص بمعنى المساواة والمماثلة ومنه القصاص والمقاصة اذا اقتص قاص كل من الطرفين مالم يدر صاحبه من حساب او غيره، وهذا المعنى اقرب الى المراد بالمقاصة اصطلاحا، انظر في ذلك ليلي عبد الله الحاج سعيد، المقاصة بين الشريعة الاسلامية والقانون الوضعي في مصر والعراق، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة-كلية الحقوق، ١٩٧٨، ص ٦٤ وما بعدها.
- ٢- ينظر - د - انور سلطان، مصادر الالتزام في القانون المدني الاردني، ط١، عمان، ١٩٨٧، ص ٤١٩.
- ٣- نص المادة (٤٠٨) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل.
- ٤- ينظر - د - عبد الرزاق السنهوري، الموجز في النظرية العامة للألتزامات في القانون المصري، القاهرة - مطبعة لجنة التأليف والترجمة، ١٩٣٨، ص ٦٠٧.

- ٥- ينظر - د - عبد المنعم البدر اوي - النظرية العامة للألتزامات في القانون المدني المصري - احكام الالتزام - ج ٢، القاهرة - مطبعة العاني، بلا سنة طبع، ص ٣٩٤.
- ٦- الفقرة (٢) من المادة (٤٠٩) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل.
- ٧- ينظر - د - عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، ج ٣، بيروت، دار احياء التراث العربي، ١٩٥٨، ص ٨٩٥.
- ٨- ينظر - د - عبد المنعم البدر اوي - المصدر السابق - ص ٣٩٦.
- ٩- ينظر - د - جلال علي العدوي، اصول احكام الالتزام والاثبات، الاسكندرية، منشأة المعارف، الدلتا للطباعة، ١٩٩٦، ص ٤٧.
- ١٠- تنص المادة (٦٢) من قانون التنفيذ العراقي رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ على ما يأتي: (لا يجوز حجز اوبيع الاموال المبنية ادناه لقاء دين:
 - اولا: اموال الدولة والقطاع الاشتراكي (...).
 - ١١- تنص المادة (١٦٨) من قانون الضريبة الموحدة رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل المصري على انه (تقع المقاصة بقوة القانون بين ما اداه الممول بالزيادة في اي ضريبة ... يفرضا هذا القانون ... وبين ما يكون مستحقا عليه منها و واجب الاداء).
 - ١٢- د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط، مصدر سابق، ص ٨٩٢.
 - ١٣- انظر ليلي عبد الله الحاج سعيد، المصدر السابق، ص ٣١٣.
 - ١٤- ينظر - د - عبد الحي حجازي، النظرية العامة للألتزام، احكام الالتزام، ج ٢، القاهرة، المطبعة العالمية، ١٩٦٠، ص ٤٣٨.
 - ١٥- ينظر زياد حمد عباس، انقضاء الالتزام في الشريعة الاسلامية والقانون الوضعي، رسالة ماجستير، جامعة النهرين - كلية الحقوق ١٩٩٧، ص ٨٦.
 - ١٦- انظر نص الفقرة (٢) من المادة (٤٠٩) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل.
 - ١٧- ينظر - د - محمد حسنين، الوجيز في نظرية الالتزام، الجزائر، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، ص ٣٦٤.
 - ١٨- ينظر ليلي عبد الحاج سعيد، المصدر السابق، ص ٣٤٣.
 - ١٩- ينظر - د - عبد المنعم البدر اوي، المصدر السابق، ص ٤٠٨.
 - ٢٠- ينظر صالح يوسف عجبنة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، القاهرة، المطبعة العالمية، ١٩٦٥، ص ٥٨٢.
 - ٢١- ينظر ابراهيم حميد محسن، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، جامعة بغداد - كلية القانون ٢٠٠١ ص ١١٨ وما بعدها، وانظر في ذلك ايضا نص المادة (١٦٨) من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل وكذلك نص الفقرة (١) من المادة (٧٢) من قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦.
 - ٢٢- ينظر - د - قدوري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاته، بلا مكان طبع، ١٩٦٠، ص ١٧٨.
 - ٢٣- ينظر - د - محمد طه بدوي، دراسات في المالية العامة، القاهرة، دار التضامن للطباعة والنشر، ١٩٦٦، ص ٢١٩.
 - ٢٤- اذ تنص المادة (٤٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على ما يأتي (على السلطة المالية ان ترد للمكلف ما كان قد دفعه اليها من الضريبة اكثر من المقدار المتحقق عليه...).
 - ٢٥- انظر المادة (١٦٨) من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١.
 - ٢٦- انظر - د - حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، مطبعة لجنة البيان العربي، ١٩٩٦، ص ٢٦٠.
 - ٢٧- حكمي، مجلس الدولة الفرنسي، في ٤/فبراير/١٨٩٩، وفي ٥/ابريل/١٨٩٥، وقد اشار الى هذين الحكمين، د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، الاسكندرية، ص ١٤٠، دار المعارف، مطبعة المشاعر، ١٩٦٥، ص ٦٤٢.
 - ٢٨- ينظر - د - حسين خلاف، المصدر السابق، ص ٢٥٩.
 - ٢٩- حكم محكمة طنطا في ١٣/ديسمبر/١٩٤٩، وحكم محكمة القاهرة في ١٩/يونيه/١٩٥٠، ولمزيد من التفصيل ينظر د. حسين خلاف المصدر السابق، ص ٢٦١ وما بعدها.

١٥. ليلي عبد الله الحاج سعيد، المقاصة بين الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي في مصر والعراق، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ١٩٧٨.
١٦. د. محمد حسنين، الوجيز في نظرية الالتزام، الجزائر، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، ١٩٨٣.
١٧. د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، الاسكندرية، بلا سنة طبع.
١٨. د. محمد طه بدوي، دراسات في المالية العامة، القاهرة، دار التضامن للطباعة والنشر، ١٩٦٦.

القوانين:

١. قانون التنفيذ العراقي رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠.
٢. قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦.
٣. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٤. قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١.
٥. القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل.

٣٠. ينظر - د. عبد الحميد الشواربي ونبيل لطف خاطر، موسوعة الضرائب، الفقه القضاء التشريع، الاسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٩٧، ص ٨٦٩.
٣١. انظر الفقرة (١) من المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٣٢. انظر نص ١ الفقرة (٣) من المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
٣٣. ينظر - د. حسين خلاف، المصدر السابق، ص ٢٥٩، ومابعدها، ينظر ايضا - د. عيسى محمد ابو طبل، الضريبة العامة على الايراد، بلا مكان طبع، بلا سنة طبع، ص ٤٩.
٣٤. ينظر - د. كرم صادق، التحصيل والحجز الاداري، ط ٢، القاهرة، مطبعة الفجالة الجديدة، ١٩٦٢، ص ١٦٢ وما بعدها.
٣٥. نص المادة (٤١٣) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل.
٣٦. ينظر - د. انور سلطان، المصدر السابق، ص ٤٢٤.
٣٧. ينظر - د. عبد الرزاق احمد السنهوري، الموجز في النظرية العامة للالتزامات في القانون المصري، المصدر السابق، ص ١٨.
٣٨. تنظر المواد (٥١، ٥٢، ٥٦، ٥٧، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

المصادر

١. ابراهيم حميد محسن، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير جامعة بغداد - كلية القانون، ٢٠٠١.
٢. د. انور سلطان، مصادر الالتزام في القانون المدني الاردني، ط ١، عمان، ١٩٨٧.
٣. د. جلال علي العدوي، اصول احكام الالتزام والاثبات، الاسكندرية، منشأة المعارف، الدلتا للطباعة، ١٩٩٦.
٤. د. حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، مطبعة لجنة البيان العربي، ١٩٦٦.
٥. د. صالح يوسف عجيته، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، القاهرة، المطبعة العالمية، ١٩٦٥.
٦. د. عبد الحميد الشواربي، ونبيل لطف خاطر، موسوعة الضرائب، الفقه، القضاء، التشريع، الاسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٩٧.
٧. د. عبد الحي حجازي، النظرية العامة للالتزامات، احكام الالتزام، ج ٢، القاهرة، المطبعة العالمية، ١٩٦٠.
٨. د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، ج ٣، بيروت، دار احياء التراث العربي، ١٩٥٨.
٩. د. عبد الرزاق السنهوري، الموجز في النظرية العامة للالتزامات في القانون المصري، القاهرة، مطبعة لجنة التأليف والترجمة، ١٩٣٨.
١٠. د. عبد المنعم البدر، النظرية العامة للالتزامات في القانون المدني المصري، احكام الالتزام، ج ٢، القاهرة، مطبعة العاني، بلا سنة طبع.
١١. د. عيسى محمد ابو طبل، الضريبة العامة على الايراد، بلا مكان طبع، بلا سنة طبع.
١٢. زياد حمد عباس، انقضاء الالتزام في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، رسالة ماجستير، جامعة النهدين، كلية الحقوق، ١٩٩٧.
١٣. د. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاته، بلا مكان طبع، ١٩٦٠.
١٤. د. كرم صادق، التحصيل والحجز الاداري، ط ٢، القاهرة، مطبعة الفجالة الجديدة، ١٩٦٢.