مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: نتائج مبدأ قانونية الضريبة وأثار الاخلال بها دراسة مقارنة
اسم الكاتب: م.د. صالح احمد حماد
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/6280
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 11:07 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Journal of Anbar University for Law and Political Sciences
مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية
P. ISSN: 2706-5804 E.ISSN: 2075-2024
Volume 13- Issue 2- September 2023 المجلد ١٣- العدد ٢ –ايلول ٢٠٢٣

The results of the principle of tax legality and the effects of breaching it, a comparative study

[1] Lecturer. Dr. Saleh Ahmed Hammad
[1] Kirkuk Education Directorate
1: Email:

Abstract:

The principle of the legality of tax laws is one of the most important principles on which the legal system of the general tax is based ،as it governs the tax system of the entire country. Interpretation of tax laws and the inadmissibility of imposing new taxes except with a legal text ،and the impact of this in developing tax policy ، achieving tax justice ،enhancing trust between citizens and the administration ،and consequently paying the tax easily and smoothly ،and strengthening the sources of income for the state.

The persons who charged with paying taxes will feel the tax significance and the lack of Imposing taxes on them retroactively and not imposing new taxes without legal text. In order to understand the issue of the principle of the legality of tax laws ،we divided the research into two sections ،the first of which we address the non-retroactivity of tax laws. It contains two demands ،in the first of them we address the justifications for non-retroactivity ،and in the second: the implications of the principle of non-retroactivity of tax laws .

As for the second topic ،we discussed the inadmissibility of expanding the interpretation of tax laws and the inadmissibility of imposing new taxes except with a legal text ،and it has two demands: the first is about the inadmissibility of expanding the interpretation of tax laws. In the second requirement ،it is not permissible to impose new taxes except by a legal text.

DOI

Submitted: 13/6/2023
Accepted: 26/06/2023
Published: 06/10/2023

Keywords:
explicit text
interpretation of texts
justice
equality.

©Authors, 2022, College of Law University of Anbar. This is an open-access article under the CC BY 4.0 license (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

نتائج مبدأ قانونية الضريبة وأثار الأخلال بها دراسة مقارنة

م.د. صالح احمد حماد [١]
[١] مديرية تربية كركوك

الملخص:

يعد مبدأ قانونية الضريبية من اهم المبادئ التي يقوم عليها النظام القانوني للضريبة العامة فهو يحكم النظام الضريبي للدولة باسرها ومن احدها مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، بمنع سريان هذه القوانين على الاحداث والوقائع التي حدثت قبله، وكذلك فإن قانونية الضريبة يؤدي إلى عدم جواز التوسع في تفسير القوانين الضريبية وعدم جواز فرض ضرائب جديده الا بنص قانوني، ولا يخفى ما لذلك من أثر في تطوير السياسة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية وتعزيز الثقة بين المواطنين والادارة وبالتالي تأدية الضريبة بكل سهولة وسلاسة وتعزيز مصادر الدخل للدولة، فالأشخاص المكلفين بدفع الضرائب سوف يشعرون بالدالة الضريبية وعدم فرض ضرائب عليهم بأثر رجعي وعدم فرض ضرائب جديده دون نص قانوني. لأجل الاحاطة بالموضوع قسمنا البحث الى مبحثين سنتناول في الاول منها: عدم رجعية القوانين الضريبية. والذي يتضمن مطلبين سنتناول في المطلب الاول منها: مبررات عدم الرجعية، وفي الثاني: الاثار المترتبة على مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، اما في المبحث الثاني سوف نبحث فيه: عدم جواز التوسع في تفسير القوانين الضريبية وفرض ضرائب جديده الا بنص قانوني، من خلال مطلبين سنتناول في الاول منها: عدم جواز التوسع في تفسير القوانين الضريبية، وفي المطلب الثاني: عدم جواز فرض ضرائب جديده الا بنص قانوني.

الكلمات المفتاحية:-

النص الصريح ، تفسير النصوص ، العدالة ، المساواة.

المقدمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد المرسلين محمد الأمين (صلى الله عليه وآلة وصحبة) وسلم تسليماً كثيراً أما بعد ..

ان القوانين الضريبية تستمد شرعيتها من القواعد المحددة في الدستور أو في النظام القانوني، فإذا وجد قانون دون أن يركن على السند الدستوري أو القانوني فهو لا تتمتع بصفة القانونية الضريبية. ويترتب على ذلك ان تخضع السلطات (التشريعية والتنفيذية) في تصرفاتها للرقابة عند مزاولة نشاطها في تشريع او تنفيذ القوانين. وان تتقيد بالحدود والقيود الواردة في سلطاتها وان تلتزم بها. ويكون القضاء حافظا لهذا الاحترام وضامنا له، من خلال مراقبة دستورية القوانين استناداً الى مبدأ قانونية الضريبة في الدولة القانونية، القواعد قانونية مختلفة الدرجة من حيث الالزام، ويسمو بعضها على بعض. ويترتب على هذا السمو، ان القواعد التنظيمية يجب ان تعمل في حدود القانون والاخير يخضع للحدود الواردة في الدستور. ويتضح من ذلك، ان الدولة لا يمكن ان تكون شرعية الا إذا كانت تصرفاتها في حدود القانون وان القوانين الضريبية هي جزء من الهيكل التنظيمي للدولة.

اولاً: اهمية الموضوع:

إن الفرائض المالية لها أهمية كبيرة لأنها تشكل جانب مهم من الايرادات العامة للدولة لذلك ينبغي أن يتم ضبط هذه الموارد على اساس مبدا قانونية الضريبة الذي يعد اهم المبادئ التي يقوم عليها النظام القانوني للضريبة العامة فهو يحكم النظام الضريبي للدولة باسرها فهو يعمل على عدم رجعية القوانين الضريبية، بمنع سريان هذه القوانين على الاحداث والوقائع التي حدثت قبله، وكذلك فإن مبدأ قانونية الضريبة يؤدي إلى عدم جواز التوسع في تفسير القوانين الضريبية وعدم جواز فرض ضرائب جديده الا بنص قانوني، ويؤدي الى حماية الحقوق المالية للمكلفين ولا يجوز الاقتطاع منها الا بقانون يصدر من السلطة التشريعية وسيادة القانون في الشؤون المالية على طرفي الإلتزام المالي، ولا يخفى ما لذلك من أثر في تطوير السياسة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية وتعزيز الثقة بين المواطنين والادارة وبالتالي تأدية الضريبة بكل سهولة وسلاسة وتعزيز مصادر الدخل للدولة، فالأشخاص المكلفين بدفع الضرائب سوف يشعرون بالدالة الضريبية وعدم فرض ضرائب عليهم بأثر رجعي وعدم فرض ضرائب جديده دون نص قانوني .

ثانياً: منهجية البحث:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لتحليل نصوص الدستور والقوانين الضريبية والمالية التي عالجت موضوع البحث لان هذا المنهج يتفق مع موضوع البحث ومع المشكلة التي تم طرحها ووضع الحلول لمعالجتها.

ثالثاً: مشكلة البحث:

تتجسد مشكلة البحث في بيان النتائج التي تترتب على انتهاك مبدا قانونية الضريبة واثارها على الضريبة العامة، في جانب تنازع القوانين من حيث الزمان وما واجه ذلك من صعوبات ومشاكل كثيرة بالنسبة للأعمال والتصرفات القانونية التي حدثت في ظل القانون القديم واستمرت ونمت اثارها في ظل القانون الجديد، واي قانون واجب التطبيق القديم او الجديد وما هو مدى توافق القانون الجديد مع مبدأ عدم الرجعية، وما قصده المشرع من ذلك، ان تعدد القوانين الضريبية وبعثرتها وعدم وجودها في مدونة واحدة على غرار القوانين الاخرى يقتضي من العامل على القانون اذا كانت الادارة الضريبية او القاضي تحري الدقة التامة في تحديد سريان كل قانون او نفاذه، وأن عدم الرجعية في القوانين الضريبية محل اهتمام مشرعي الدساتير والقوانين التي نصت على فرض الضرائب يصدر بقانون عن السلطة التشريعية المختصة، وماهي موقف انتهاك القانون العراقي لهذا المبدأ

رابعاً: خطة البحث:

من الأهمية لموضوع هذه الدراسة نتائج مبدا قانونية الضريبة واثار الاخلال بها وبغية الاحاطة بكل جوانب الموضوع سوف نقتصر على تناول الموضوع في مبحثين الاول منها: عدم رجعية القوانين الضريبية من خلال مطلبين نتناول في اولهما: مبررات عدم رجعية القوانين الضريبية، وفي ثانيهما: الاثار المترتبة على مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية. اما

في المبحث الثاني سنتناول: عدم التوسع في تفسير القوانين الضريبية وفرض ضرائب جديده الا بنص قانوني من خلال مطلبين، نتناول في اولهما: عدم التوسع في تفسير القوانين الضريبية. وفي ثانيهما: عدم فرض ضرائب جديده الا بنص قانوني

I. المبحث الأول

عدم رجعية القوانين الضريبية

عدم رجعية القوانين تعني عدم انسحاب أثر القانون على الماضي أي عدم سريان القانون على الاحداث والوقائع التي سبقت صدوره، فليس من المعقول محاسبة شخص على افعال كانت مباحة او ارتكبها عندما كانت مباحة وعندما كان القانون لا يجرم مرتكبيها. لم يتضمن التشريع الضريبي العراقي والمقارن أي نص قانوني يجيز تطبيق أحكامه الجديدة بأثر رجعي على وقائع ماضية متى كانت أصلح للمكلف بحسبانها منطوية على إلغاء الضريبة أو التخفيف من سعرها أو الإعفاء منها بصورة كلية أو جزئية.

كذلك الحال بالنسبة للقوانين الضريبية لا يجوز فرض الضريبة على احداث سبقت صدور القانون، فليس من المعقول أو من العدالة فرض ضرائب بأثر رجعي على المكلفين بها في وقت كان القانون القديم لا يفرض عليه تأدية هذه الضرائب. وبناء على ما تقدم سنقوم بتقسيم هذا المبحث الى مطلبين سنتناول في اولهما: مبررات عدم رجعية القوانين الضريبية. وفي ثانيهما: الاثار المترتبة على مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية. وكالاتي:

I.أ. المطلب الاول

مبررات عدم رجعية القوانين الضريبية

هناك عدة مبررات واسباب التي كانت محل اهتمام لرفض عدم رجعية القوانين الضريبية بصورة خاصة وسريانها بأثر مباشر ومن هذه المبررات هي:

أولاً: عدم جواز انسحاب أثر القوانين الضريبية على الماضي:

لكي يمكن تطبيق القاعدة القانونية على المخاطبين بها يجب أن يكونوا على علم بها ومن المنطق أن يتم تطبيق هذه القاعدة على الاحداث والوقائع التي تمت بعد صدور القاعدة القانونية، لذا فليس من المنطق ان يتم تطبيق القانون على الوقائع التي تمت قبل صدوره، ان تطبيقه على وقائع كانت في الامس مباحة ويتم انسحاب أثره على الماضي، بل يتم تطبيق على ما هو قادم من الاحداث والوقائع وبعد علم الافراد به الذي يتم عن طريق نشر القانون في الجريدة الرسمية للدولة[١].

ذلك لأنه من المتعذر تطبيق أحكام قانون الضريبة على المكلفين به مع جهلهم بأحكامه والوسيلة المعتمدة لإعلامهم بأحكامه هي النشر في الجريدة الرسمية، وهذا ما نصت عليه العديد من الدساتير[٢]، ومنها الدستور العراقي لسنة ١٩٧٠ المعدل [٣]. هذا وتعدّ جريدة الوقائع

(١)عبد الباقي البكري، وزهير البشير، *المدخل لدراسة القانون*، (بغداد: المكتبة القانونية ١٩٨٩) ،ص١١٢.

(٢) مثال ذلك نص (م/١٨٨)، من دستور جمهورية مصر العربية لسنة ١٩٧١ المعدل.

(٣) تنص الفقرة (أ)، من (م/٦٧)، من الدستور المذكور إلى انه (تنشر القوانين في الجريدة الرسمية ويعمل بها من تاريخ نشرها إلا إذا نص فيها على خلاف ذلك).

العراقية [١] الجريدة الرسمية المختصة بنشر كافة القوانين والقرارات التي لها قوة القانون وكافة المعاهدات والمراسيم والأنظمة والتعليمات المتعلقة في مختلف الشؤون ومنها الضريبية[٢].

والقوانين الضريبية لا تختلف عن القوانين الاخرى في هذا المجال فلا يمكن تطبيق قوانين الضريبة على الاحداث والوقائع التي سبقت صدور القانون لأن ذلك سيؤدي إلى ارباك الوضع المالي للمخاطبين بهذه القوانين والاخلال بالمراكز القانونية التي اكتسبوها في ظل القانون القديم واختلال الوضع المادي لديهم لأنهم ادووا الضريبة المفروضة عليهم في ظل القانون القديم، فليس من المعقول ان يؤدوا الضريبة مرتين، لأن ذلك يجافي المنطق ويخل بقواعد العدالة التي تقضي عدم جواز اداء الالتزام المفروض على الافراد مرتين وان الكثير من الافراد قد لا يقوى على دفع الضريبة المفروضة عليه وذلك يؤديها تفادياً للعقوبات التي تفرض عليه، ففي هذه الحالة سوف تفقد الضريبة اهدافها التي شُرعت من اجلها لتوفير السيولة المالية الكافية لتغطية المشاريع المختلفة في الدولة ولتقديم الخدمات الافضل للمواطنين، وكذلك لإعادة توزيع الثروات بين المواطنين توزيعاً عادلاً من خلال فرض الضريبة على الاغنياء بنسبة أكبر من فرضها على الفقراء، والعمل على تشجيع الاستثمارات المحلية وتوجيه القطاع الخاص على انتاج المنتوجات التي يكون البلد بحاجة إليها [٣].

وفي دستور جمهورية العراق لسنة ١٩٧٠ المعدل، نصت المادة(٦٧/ب) منه يمكن القول[٤]، إن الأصل هو سريان القواعد القانونية بأثر فوري على إنه لا يجوز للسلطة التشريعية النص على سريان تلك القوانين على الماضي إن الأصل الذي تقرره هذه الفقرة بشأن كافة القوانين ،هو سريان القواعد القانونية بأثر فوري، وهذا يعني إن النص الدستوري السالف ذكره، يمنع سريان القواعد القانونية الضريبية على الماضي[٥] ،فلا يتأتى للمشرع

(١) صدرت جريدة الوقائع العراقية بمقتضى قانون النشر في الجريدة الرسمية، رقم ٧٨، لسنة ١٩٧٧، المعدل. والمنشور في جريدة الوقائع العراقية عدد (٢٥٩٤)، في ١٩٧٧//٦/٢٠.

(٢)الفقرة (أولا") ،من (م/٢)، من قانون النشر في الجريدة الرسمية رقم ٧٨، لسنة ١٩٧٧ المعدل.

(٣)عدي عفانة، عادل قطاونة، احمد الجدع، *المحاسبة الضريبية*، (عمان: دار وائل للتوزيع والنشر،)٤٠٠٢، ص٩.

(٤) تنص على أن (ليس للقوانين أثر رجعي ألا إذ نص على خلاف ذلك ولا يشمل هذا الاستثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب والرسوم المالية).

(٥) وفي هذا الصدد ذهب مجلس شورى الدولة في فتوى له بعدد(١٨/٦/٥)، بقراره المرقم ١٩٨٨/١٢، والصادر في١٩٨٨/٦/٢٠، الى توكيد هذا المعنى ،إذ جاء فيه (..علماً أن بعض قرارات مجلس قيادة الثورة المتعلقة برسم الإنتاج كالقرارات ٦٥٣، لسنة ١٩٨٢و٨١٨ لسنة ١٩٨٥،المشار إليها في الفقرة (ثانياً)، من هذه الدراسة ،قد فرضت(رسوم الإنتاج) بأثر رجعي بصرف النظر عن مدة الأثر الرجعي ومبرراته ،فإنه يتعارض مع صراحة حكم الفقرة (ب)، من (م/٦٧)، من الدستور لشمول هذه الفقرة كلاً من الضرائب والرسوم المالية). فتوى غير منشورة مأخوذة من ملفات مجلس شورى الدولة لسنة ١٩٨٨.

الأقدام على سن قانون الضريبة وإعطائه أثراً رجعياً لحصانة المبدأ وتطبيقه الصارم في شؤون الضرائب

وعلى الرغم من صراحة النص الدستوري الذي يحظر على السلطة التشريعية تضمين قانون الضريبة أثراً رجعياً، إلا إننا مع ذلك نلمس الأثر الرجعي بوضوح في العديد من الحالات وبمقتضى قواعد قانونية ترد صريحة واضحة في متن تشريع الضرائب المباشرة في العراق.

نجد إن القانون رقم (٤) لسنة ١٩٨٧[١]، الذي عدل نص الفقرة ثانياً من المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، قد تم نشره في الجريدة الرسمية بعدد(٣١٣٣) في ١٩٨٧/١/١٩، على أن يكون نافذاً من تأريخ نشره في الجريدة الرسمية، ويعمل به إبتداءً من السنة التقديرية ١٩٨٦[٢]. إن هذا القانون قد شمل بحكمه وقائع سابقة لصيرورته نافذاً وهذا هو مضمون الأثر الرجعي وكان الأولى بالمشرع العراقي أن يجعل نفاذها بعد تأريخ نشرها في الجريدة الرسمية بمدة زمنية معينة يراعى فيها التناسب مع أهمية وخطورة ذلك التعديل، بحيث يتم قبل نفاذها تسوية الأوضاع والمراكز القانونية التي تمت في ظل القانون القديم. وفي موضع اخر نرى هناك اثر مستمر لقانون ملغى ونجد لهذا المبدأ صدى في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، ومن ذلك نص المادة (٦٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، التي ألغت قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩، على أن تبقى أحكامه نافذة ومطبقة بالنسبة للوقائع والأحداث التي تمت في ظل نفاذه.

ونرى الأثر المستمر في قانون الضريبة الملغى يجب ألا يستمر في حكم الوقائع والتصرفات التي تمت في ظله لمدة طويلة من الزمن رغم إلغائه ما دام إن الإلغاء غالباً ما يتقرر لعدم صلاحية القواعد القانونية الملغاة للظروف الاقتصادية والإجتماعية والسياسية السائدة. ويعدّ مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية من المبادئ الأساسية في التنظيم القانوني للدولة الديمقراطية الحديثة، لذا ينبغي أن تكون سيادة القواعد القانونية ذات أثر فوري ومباشر في حكم ما ينشأ في ظلها من أحداث ووقائع ضريبية، وإن تطبيقها بأثر رجعي يتنافى مع سيادة القانون في شؤون الضرائب ويعدّ خرقاً للعدالة الضريبية وإهداراً لحقوق المكلفين المكتسبة وحرياتهم[٣] .

ومن ذلك كله يتبين لنا إن المشرع يعمد إلى إرجاع القواعد القانونية المعدلة في تشريع الضرائب المباشرة إلى الماضي عندما يجعل تأريخ العمل بتلك القوانين والقرارات المعدلة لفترات سابقة لتأريخ صدورها ونشرها في الجريدة الرسمية، وكان الأولى بمشرعنا أن يجعل نفاذها بعد تأريخ نشرها في الجريدة الرسمية بمدة زمنية معينة يراعى فيها التناسب مع أهمية وخطورة ذلك التعديل، بحيث يتم قبل نفاذها تسوية الأوضاع والمراكز القانونية التي تمت في ظل القانون القديم.

---

(١) صدر بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١١، في ١٩٨٧/١/٧، ونشر في جريدة الوقائع عدد(٣١٣٣)، في ١٩٨٧/١/١٩.

(٢) علماً إن المشرع جعل لهذا القانون تاريخاً للعمل به وهذا لا يصح قانوناً، إذ إن تاريخ النفاذ هو ذاته تاريخ العمل به لان النفاذ يعني وضعه موضع التطبيق وهو ما يعني العمل به.

(٣) د. عبد الحكيم الرفاعي، *الضرائب المباشرة*، (القاهرة: الناشر مكتبة عبد الله وهبة،١٩٤٢)، ص٢١١.

ثانياً: إن رجعية القوانين الضريبية تناقض قاعدة اليقين:

إن رجعية القوانين الضريبية تتناقض مع قاعدة اليقين وهي من القواعد المتأصلة في التشريعات الضريبية والتي يطلق عليها الصراحة او الوضوح والتي تقضي بأن تكون الضريبة محددة على سبيل الوضوح تحديداً لا لبس فيه ولا غموض، وأن تكون مؤكده ومحددة بصورة يقينية وحتمية لا أن تكون مفروضة بصورة اعتباطية أو تحكمية(١).

وتتناسب قاعدة اليقين لدى الافراد المخاطبين بالقانون الضريبي مع قانون الضريبة طردياً فكلما زاد اليقين لديهم بضرورة واهمية وحتمية الضريبة كلما زاد اندفاعهم وقناعتهم بدفع الضريبة وترتكز قاعد اليقين على عدة مرتكزات منها:

١-**العدالة:** يجب أن يسود الشعور بعدالة الضريبة المفروضة على الافراد وأنهم متساوون مع بعضهم البعض في دفع الضريبة.

٢-**وضوح التشريعات الضريبية:** يجب أن تكون التشريعات الضريبة واضحة لا لبس بها ولا تحتمل التأويل لكي يعرف الافراد ما عليهم من الضرائب التي يجب دفعها.

٣-**الثبات:** يجب أن تتسم الضريبة بالثبات والاستقرار بحيث لا يتم تغييرها وزيادتها إلا للضرورة القصوى التي تحتم فرضها(٢).

ففي حالة تطبيق الضريبة بأثر رجعي فإنها تتعارض مع هذه القاعدة لأنها سوف تربك الوضع المادي للأفراد المخاطبين بأحكامها وقواعدها، وتفقد ثقتهم بالنظام الضريبي لأنهم سوف يفاجئون بضرائب جديدة تفرض عليهم في وقت لم تكن فيه هذه الضرائب موجودة في السابق وفي نفس الوقت ادو ما عليهم من التزامات ضريبية في ظل القانون الراهن، لذا فان تطبيق القانون الضريبي بأثر رجعي سوف يزيد من الاعباء المادية للأفراد ويربك وضعهم المالي ويزعزع ثقة الافراد بسياسة الدولة الضريبية(٣).

ثالثاً: إن رجعية القوانين الضريبية تؤدي إلى تقويض العدالة الضريبية:

ليس من العدالة انسحاب أثر القوانين على الوقائع والاحداث التي تمت قبل صدور هذه القوانين، لأن هذه الاحداث والوقائع والتصرفات كانت مباحه قبل صدور القانون الجديد الذي جرمها فليس من العدالة محاسبة الافراد على افعال كانت مباحه بنص القانون ثم يأتي قانون جديد يجرم هذه الافعال بل مما ينسجم مع العدالة ويتماشى مع المنطق ان القانون لا ينسحب على الماضي الا إذا كان أصلح للمتهم.

---

(١) رمضان اسماعيل حليل اسماعيل، *المحاسبة الضريبية*،ط١، (بغداد: دار الكتب للنشر والطباعة، ٢٠٠٢)، ص ٤٤.

(٢) مفيد عرفات الحلو، "بيئة قرار تقدير ضريبة الدخل بغزة"، (رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة،)٢٠٠٥،ص٢٠

(٣) يونس أحمد البطريق، *النظم الضريبية*، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ١٩٨٧)، ص٢٧١.

كذلك الحال بالنسبة للقوانين الضريبية من غير العدالة فرض ضرائب بأثر رجعي فليس بالأمر الهين اليسير على الادارة تحديد اوجه النشاط التي قام بها الافراد خلال سنة سابقة، خصوصاً وأن تحديد الضريبة يحتاج بذل مزيد من الوقت والجهد لحصر المال الذي يخضع للضريبة وتحديد مبلغ الضريبة ومن ثم تحديد الاشخاص الذين يخضعون لفرض هذه الضريبة، وكذلك فقد يصعب على الادارة تحديد أوجه التصرفات التي قام بها الافراد خلال السنة او السنوات الماضية، وقد يصعب على الافراد الاحتفاظ بما يثبت تأديتهم لهذه الضرائب إذا كانوا قد ادوها لأنهم تعاملوا معها على انها شيء من الماضي ولم يكن في حسبانهم انها تفرض عليهم من جديد، ولم يكن من الادارة في هذه الحالة إلا اللجوء إلى التقدير التحكمي ولا يخفى ما في ذلك غبن وانعدام العدالة وتقويضها[١].

رابعا: أن رجعية القوانين الضريبية تقوض الاستثمار:

مما لا شك فيه ان انسحاب اثر القوانين الضريبية على الماضي يؤدي الى زيادة العباء المالية للمكلفين بها من خلال فرض ضرائب جديده لم تكن في الحسبان، وقد يؤدي إلى زيادة قيمة الضريبة المفروضة عليهم مما لم يكن في حسبانهم ايضا وفي جميع الاحوال فإن إن ذلك يؤدي بالأفراد إلى ضائقة مالية وقد يؤدي إلى اضطراب احوالهم المالية وقد ينتهي بهم المطاف إلى الافلاس، وبالطبع فإن تلك الاحوال المالية المضطرب للأفراد تؤثر على السياسة المالية للدولة وبالتالي يكون لها تأثير مباشر على تقويض الاستثمار [٢].

خامساً: أن الأخذ برجعية القوانين الضريبية يؤدي الى الاضرار بخزينة الدولة:

ليس بالضرورة بمكان ان تؤثر رجعية القوانين الضريبة على الافراد المكلفين بها بل على العكس من ذلك ممكن ان ينسحب أثر رجعية القوانين على الخزينة العامة للدولة، ففي حالة الغاء ضرائب كانت قائمة في ظل القانون القديم وصدر قانون جديد يلغي هذه الضرائب وتم تطبيقه بأثر رجعي، ففي هذه الحالة يجب على الإدارة الضريبية ارجاع مبالغ الضريبة التي استقطعتها من الافراد عن السنوات السابقة وهذ مما لاشك فيه يؤثر تأثيراً مباشراً على خزينة الدولة، وكذلك الحالة في حالة صدور قانون جديد يقضي بتخفيض الضريبة عن الافراد وتم تطبيقه باثر رجعي فيجب والحالة هذه ارجاع الفرق بين المبالغ القديمة والجديدة وهذا مما لا شك فيه يولد اعباء مالية على خزينة الدولة[٣].

(١) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، *اصول التشريع الضريبي المصري*،ط١، (مصر: دار المعارف، ١٩٥٩)،ص ١٧٩.

(٢) د. حسين خلاف، *الاحكام العامة في قانون الضريبة*، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٦٦)، ص١٢٨.

(٣) د. حسين خلاف ، مصدر سابق، ص ١٢٨.

I.ب. المطلب الثاني

الاثار المترتبة على مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية

مما لاشك فيه ان للقانون الضريبي صلة وثيقة بكل فروع القانون العام والخاص ويعد القانون الضريبي جزء من القانون العام، ولعل من ابرز القوانين التي لها علاقة مع القانون الضريبي هما القانون الاداري وقانون العقوبات، ومن المعروف ان القانون الضريبي على صله وثيقة بالقانون الاداري فمن الطبيعي أن يتأثر به ويؤثر فيه، وتتجلى العلاقة بين القانونين في عدة أمور ولكن الامر الاهم من بينهما هو القرارات الضريبية التي تتخذها الادارة الضريبية هي بالأصل قرارات اداريه، فيجب لتطبيقها على الافراد المخالفين لقواعد القانون الضريبي ان تستكمل كل شروط ومقومات القرارات الإدارية، وبالتالي فلا يمكن تطبيق هذه القرارات الضريبية الادارية على الماضي لأن مبدأ عدم رجعية القوانين من المبادئ المتأصلة في جميع فروع القانون ومنها القانون الضريبي والقانون الاداري.

وكذلك العلاقة وثيقة بين القانون الضريبي وقانون العقوبات فعلاوة على انهما ينتميان إلى فرع القانون العام توجد علاقة وثيقة بينهما فيما يتعلق بالعقوبات الضريبية فالعقوبة مفهومها واحد في كلا القانونين، وكذلك كلا القانونين يتضمن نصوص جزائية تطبق على المخالف لأحكامهما وكلاهما مطبق لعدم رجعية القوانين وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى عدم رجعية العقوبات الضريبية[١] .

وبناءً على ما تقدم سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين سوف نتناول في الفرع الاول: عدم رجعية القرارات الادارية المتعلقة بالضريبة. وفي الفرع الثاني: عدم رجعية القواعد المتعلقة بالعقوبات الضريبية. وكالاتي: -

I.ب.١. الفرع الاول

عدم رجعية القرارات الادارية المتعلقة بالضريبة

إن قاعدة عدم رجعية القوانين من القواعد المتأصلة في ميدان العمل الاداري ومن القواعد المستقرة في مجال القرارات الادارية[٢]، والقوانين والعقوبات الادارية والانضباطية،

(١) د. علي محمد بدير، وآخرون، *مبادئ وأحكام القانون الاداري*، (بغداد: مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، ١٩٩٣)، ص ٤٥٦.

(٢) ورد تعريف القرار الاداري في قرار محكمة القضاء الإداري المصرية الصادر في الدعوى رقم ١، والذي تم النطق به في جلستها بتاريخ: ١٩٤٧/١/٧.
بأنَّه :كل إفصاح من جانب الإدارة ألعامة يصدر صراحة أو ضمنا من إدارة هذه المصلحة في أثناء قيامها بأداء وظائفها المقررة لها قانونا، في حدود المجال الإداري ويقصد منها إحداث أثر قانوني، ويتخذ صفة تنفيذيه والقرار أو الأمر الإداري على خلاف القوانين واللوائح، يتم ويحدث أثره القانوني بمجرد صدروه وتتوافر له القوة التنفيذية بغير حاجة إلى إعلانه أو النشر عنه، اللهم إلّا إذا كان الإعلان أو النشر عنصرا أساسيا في كيانه ووجوده.

فهي احدى المبادئ التي استقر العمل عليها وتطبيقها في مجال القانون الاداري، فالقرار الاداري يطبق على الاحداث والوقائع التي تمت بعد صدوره ولا علاقة له بالوقائع والاحداث التي سبقت صدوره فالقرار الاداري يصدر لمعالجة الحالات التي تعقب صدوره وليست تلك التي سبقت صدوره، فان انسحاب لأثر القانون على الماضي لأن ذلك يؤدي إلى تقويض العدالة ويخل بالمراكز القانونية التي اكتسبت في ظل القانون القديم وخصوصاً في مجال الضريبة لأن الافراد قد لا يستطيع أداء الضريبة المفروضة عليهم ويأتي قانون ضريبي يفرض عليهم ضرائب جديده لم تكن في حسبانهم أو يرفع سعر الضريبة القديمة بأثر رجعي فكل هذه الاسباب وغيرها لم يعد انسحاب أثر القانون الضريبي على الماضي في مصلحة الدولة والافراد[١].

ولا يجوز انسحاب اثر القانون الضريبي على الماضي إلا بتخويل من الدستور للسلطة التشريعية حصراً وعلى سبيل الاستثناء بحيث لا يجوز التوسع في هذه الرخصة الممنوحة ولا يجوز اعطاء أي سلطة من سلطات الدولة هذه الرخصة، فلا يجوز التفويض بالرخصة وعلى هذا لا يجوز للسلطة التشريعية ان تفوض السلطة التنفيذية في هذه الرخصة، لأنها ممنوحة على سبيل الحصر والاستثناء للسلطة التشريعية لأهمية التشريعات الضريبية وحساسيتها وتأثيرها على دخل الفرد فيجب حصرها في أضيق الحدود ووفق قواعد محددة، وبذلك وضع علماء الاقتصاد بعض القواعد التي يجب توافرها في الضريبة حتى توصف بأنها جيدة، ومنهم العالم الاقتصادي آدم سميث في كتابة ثروة الأمم، ان من القواعد التي يجب توفرها للنظام الضريبي السليم في فرض الضريبة، وهي العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد وهناك قواعد وضعها علماء آخرون هي قاعدة المرونة والاستقرار والاقليمية والسنوية والتنسيق بين الاهداف وامكانية التطبيق، ويجب ان تكون التشريعات الضريبية منظمة ومقنعة للمواطن بحيث يستشعر بأحقية فرضها واهميتها ويستشعر بأن مردودها ينعكس ايجاباً عليه، لكي يمكنها تأديتها بقناعة ورضى بعيد عن الخوف من طائلة المسؤولية والعقوبات الادارية والجزائية. أن لا ثم شك تطبيق القواعد القانونية الضريبية بأثر رجعي يتناقض مع مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية الذي يعد من المبادئ الاساسية في التنظيم القانوني في الدولة الديمقراطية الحديثة والذي ينبغي أن تكون سيادة القواعد القانونية ذات أثر فوري ومباشر في حكم الاحداث الضريبية التي تنشأ في ظلها[٢] وعلى الرغم من مبدأ عدم رجعية القانون من المبادئ الدستورية الا المشرع الضريبي في مصر قد تجاوز ذلك في بعض القوانين والقرارات منها :المادة (١) من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ قضت في فرض ضريبة القيم المنقولة على جميع ايرادات هذه القيم المستحقة من اول ايلول عام ١٩٣٨ رغم صدور القانون في ٢٣ كانون الثاني عام ١٩٣٩[٣] وكذلك اصدر المشرع المصري في القانون رقم (١٢)

(١) د. علي محمد بدير، وآخرون ، مصدر سابق ، ص ٤٥٦.

(٢) عثمان سلمان غيلان، "مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاتها المباشرة في العراق"، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بغداد، ٢٠٠٣)، ص ١٦٥.

(٣) يونس احمد بطريق، مصدر سابق، ص٢٧٢.

لسنة ١٩٤٤ والقانون رقم (٢٩) لسنة ١٩٤٧وتضمنا القانونين اطالة مدة التقادم الخاصة بالضرائب التي قررها القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ المستحقة في اول ايلول الى اخر كانون الثاني عام ١٩٤٤ رغم سقوط بعض الضرائب بالتقادم قبل صدور القانون رقم (٢٩) لعام ١٩٤٧[١].

ولأهمية عدم رجعية القوانين الضريبية أخذ القضاء على عاتقة مراقبة التشريعات الضريبية ومدى تطبيقها لقاعدة عدم الرجعية، والاثر الذي رتبه القضاء على القوانين والانظمة واللوائح التي تتضمن انسحاب أثر القانون على الماضي وإذا ما عرضت قضية على القضاء تتضمن رجعية القوانين وانسحاب أثرها على الماضي فإن القضاء يرفض تطبيق هذا القانون إلا إذا ورد نص صريح يجيز رجعية القانون، وفي ذلك ذهبت محكمة استئناف مصر إلى القول:

"إذا كان القانون الذي صدرت اللائحة او القرار تنفيذاً له لم يخول السلطة التنفيذية صراحة حق تقرير الرجعية كما هو الحالة بالنسبة للقانون رقم (٤٥) لسنة ١٩٤٤ الذي يستمد منه وزير الصحة سلطته في اصدار قرارات بفرض الرسوم على محالج القطن وشونه، فلا يصح في هذه الحالة ان يضمن الوزير مثل هذه القرارات نصاً بسريانها على الماضي ، فإذا هو نص فيها على مثل ذلك فإن يكون قد تجاوز حدود السلطة المخولة له ووجب على القاضي ان يهدر هذا النص، ومن ثم ان رجعية التشريع بوجه عام كما تقد حق استثنائي لا يصح التوسع فيه لمساسه بالحقوق المكتسبة للأفراد فلا يجوز والحالة هذه فرض الرجعية متى تطرق أي شك في نيه المشرع من تخويله او عدم تخويله للسلطة التنفيذية حق فرضها..."[٢].

وفي العراق انتهك القرار المرقم (٦٣٥) لسنة ١٩٨٢[٣] والقرار المرقم (٨١٨) لسنة ١٩٨٥[٤] مبدأ عدم الرجعية في تضمنها زيادة في رسوم الانتاج (ضرائب الانتاج) على بعض السلع المحددة فيها وفرضها بأثر رجعي، إذ إن القرار الاول سرى اعتباراً من ١٩٨٢/٥/٢ مع أن تاريخ نشره في الجريدة الرسمية كان في ١٩٨٢/٦/٧. أما الثاني فقد نفذ ابتداء ٧/١ /١٩٨٥ مع أن نشره في الجريدة الرسمية كان في ١٩٨٥/٨/١٢. كما أصدر مجلس قيادة الثورة المنحل قراره المرقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ الذي نصت أحد مواده على (تسري احكام ... هذا القرار باستثناء الاعفاء المنصوص علية حسب الفقرة (١) من البند(ثانياً) منه على معاملات نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه التي تمت قبل نفاذ هذا القرار ولم تسدد الضريبة عنها أ وعن فرق التقدير المترتب عليها [٥].

(١) رائد ناجي احمد، "مبدأ رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق"، (مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية)، العدد ٢،ص٣١٧.

(٢) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار ، مصدر سابق، ص ١٩١.

(٣) جريدة الوقائع العراقية، العدد (٨٨٧٢)، في ٦/٧ /١٩٨٢.

(٤) جريدة الوقائع العراقية، العدد (٣٠٥٨)، في ١٢ /٨ /١٩٨٥.

(٥) المادة (٦) من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (١٢٠)، في ٢٧ /٢٠٠٢/٦، منشور في جريدة الوقائع العراقية، العدد (٣٩٧٨)، في ٧/٨ /٢٠٠٢.

شهد تشريع الضرائب في العراق صدور العديد من القوانين الضريبية المخففة للأعباء الضريبية أو المعفية منها وهو أمر في مصلحة المكلف، ومع ذلك لم تسر بحقهم بأثر رجعي إذ جعل المشرع سريانها بأثر فوري لحكم كافة الوقائع والتصرفات التي تلي نفاذها والعمل بها وسواء كان من تأريخ نشرها في الجريدة الرسمية [١]، أو من تأريخ تالي لصدورها [٢]، أو من بداية السنة التقديرية [٣]، وفي كل الأحوال فأن حكمها يكون قاصراً على الوقائع المستقبلية ودون أن ترتد بأثره إلى الماضي. ونحن نؤيد على وجاهه هذا الرأي وتعزيزه.

I.ب.٢. الفرع الثاني

عدم رجعية القواعد المتعلقة بالعقوبات الضريبية

لاشك ان العقوبة الضريبية تطبق على كل من يخالف احكامها المحددة في التشريع الضريبي، وتطبيقا لعدم رجعية القوانين فان هذه العقوبات تطبق باثر مباشر على من يخالف القانون بعد صدوره ولا تسري على المخالفات التي ارتكبت في ظل القانون السابق، فقد يكون الفعل مباحا في ظل القانون السابق، فليس من المنطق ومن العدالة محاسبه شخص على فعل كان مباحا وقت ارتكابه وكانت القوانين تسمح بارتكاب هذا الفعل وكان مباحا بنص القانون[٤].

ومع ذلك فان هذه القاعدة ترد عليه بعض الاستثناءات التي تجيز تطبيق القانون بأثر رجعي وانسحاب أثرها على الماضي منها:

أولا: النص الصريح: اذا وجد نص صريح يجيز تطبيق القانون على الاحداث والوقائع التي سبقت صدوره ففي هذه الحالة يمكن تطبيق على الماضي وانسحاب اثره على الوقائع والاحداث التي سبقت صدوره. وهذا ما تضمنه دستور جمهورية العراق لسنة ١٩٧٠ المؤقت في المادة(٦٧/ب) ليس للقوانين أ ثر رجعي الا إذا نص على خلالف ذلك ولا يشمل الاستثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب والرسوم المالية .وجاء في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ في المادة (١٩/تاسعاً) على أنه " ليس للقوانين أثر رجعي مالم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم" [٥].

---

(١) قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٥)، في ١٩٩٨/٦/١، المنشور في جريدة الوقائع عدد ٣٧٢٥، في ١٩٩٨/٦/٨. قرار مجلس قيادة الثورة رقم (١١)، في ١٩٩٥/١/١٥، المنشور في جريدة الوقائع عدد ٣٥٤٧، في ١٩٩٥/١/٢٣.والقانون رقم (٣٠)، لسنة ١٩٨٨، المنشور في جريدة الوقائع عدد٣١٩٠، في ١٩٨٨/٢/٢٢.

(٢) قانون رقم (١٧)، لسنة ١٩٩٤، المنشور في جريدة الوقائع عدد٣٥٣٠، في ١٩٩٤/١٠/٣.قانون رقم (٩٤)، لسنة ١٩٨٧،المنشور في جريدة الوقائع عدد٣١٧٠، في ١٩٨٧/١٠/٥.

(٣) قرار مجلس قيادة الثورة رقم (٧٧٤)، في١٩٨٨/٩/٢١،المنشور في جريدة الوقائع عدد٣٢٢٢، في ١٩٨٨/١٠/٣.وقانون رقم (١٦)، لسنة ١٩٦١، والمنشور في جريدة الوقائع عدد ٤٩٩، في ١٩٦١/٣/٢٢.

(٤) د. محمد طه بدوي، د.محمد حمدي النشار، مصدر سابق، ص١٩١.

(٥) جريدة الوقائع العراقية ، العدد(٤٠١٢)، في ٢٨ /٢٠٠٥/١٢.

ثانيا: القوانين التفسيرية: إذا اختلف في تطبيق قانون ما وهل يمكن تطبيق على الماضي من عدمه وتم اللجوء الى القوانين التفسيرية ودفعت باتجاه امكانية تطبيقه على الماضي ففي هذه الحالة يمكن انسحاب أثره على الماضي، اعمالا لقاعدة الشك يفسر لمصلحة المتهم – المستخدمة في القانون الجنائي – فإذا أثير الشك في تفسير نية المشرع فإن هذا الشك يفسر لمصلحة المكلف بالضريبة وليس لمصلحة الخزينة العامة.

ثالثا: القانون الاصلح للمتهم: يمكن تطبيق القانون بأثر رجعي إذا كان أصلح للمتهم ففي قانون العقوبات إذا حكم على الشخص بعقوبة معينة وصدر قانون جديد يخفف هذه العقوبة ففي هذه الحالة يطبق القانون الاصلح للمتهم والقانون الجديد يسحب أثره على الماضي وتطبيقه على الاحداث والوقائع التي سبقت صدوره، كذلك الحال بالنسبة للقانون الضريبي، فعلى سبيل المثال نصت الفقرة(سادساً) من قرار مجلس قيادة الثورة رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢،على أن(تسري أحكام البندين (أولاً) و(ثانياً) من هذا القرار –باستثناء الإعفاء المنصوص عليه بموجب الفقرة(١) من البند(ثانياً) منه- على معاملات نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه التي تمت قبل نفاذ هذا القرار ولم تسدد الضريبة عنها أو عن فروق التقدير المترتبة عليها.

وفي ذات الاتجاه نصت المادة (١) من القانون رقم(١٨) لسنة١٩٩٤ المعدل لقانون ضريبية العرصات [١]، ذي الرقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢على ما يأتي:-

(١-مع مراعاة أحكام المادة(٤) من هذا القانون تستوفي عن كل عرصة ضريبة سنوية بنسبة (٢%) من قيمتها المقدرة وفق المادة (٧) من هذا القانون وتجبى من المكلف خلال السنة المالية التي تتحقق فيها.

٢-يوقف استيفاء الضريبة المنصوص عليها في الفقرة (١) من هذه المادة بعد مرور (١٥) سنة من تاريخ تملكها.

٣-تسري أحكام الفقرة (٢) من هذه المادة على العرصة الخاضعة للضريبة قبل نفاذ هذا القانون).

فإذا تم فرض ضريبة بملغ معين في ظل القانون القديم، وتم تخفيض الضريبة في ظل القانون الجديد، ففي هذه الحالة يتم تطبيق القانون الجديد.

وعلى ذلك إن مبدأ عدم رجعية التشريعات الضريبية اكتسبت حصانة دستورية لا يجوز المساس بها حتى من قبل المشرع نفسه ، وإن صدر مثل هذا القانون فإنه يكون معدوم الاثر ويكون عرضة للطعن به أمام المحاكم المختصة[٢].

(١) جريدة الوقائع العراقية، العدد(٣٥٣٠)، في ١٩٩٤/١٠/٤.

(٢) د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار ، مصدر سابق، ص١٩٢.

II. المبحث الثاني

عدم جواز التوسع في تفسير القوانين الضريبية وفرض ضرائب جديده الا بنص قانوني

مما لا شك فيه ان التوسع في تفسير القوانين الضريبية له مخاطر على الافراد وعلى الدولة، فلا يجوز التوسع في التفسير طالما كانت النصوص القانونية محدده وتعطي المعنى المراد منها لأن التوسع في التفسير له سلبيات كثيره منها فرض ضرائب جديده على الافراد ومنها امكانية الافراد الافلات من الضرائب، ومنها عمل فجوة بين الادارة والافراد.

وكذلك لا يجوز فرض ضرائب جديده الا بنص قانوني، لن الضرائب تكليف مالي قد يثقل كاهل الافراد لذا لابد من صدور قانون يحدد هذه الضرائب والالية المتبعة في جبايتها، والحالات التي يعفى الافراد منها والعقوبات التي تفرض على المخالفين لأحكامها، وبناء على ما تقدم سنقوم بتناول هذا المبحث من خلال مطلبين، نتناول في اولهما: عدم جواز التوسع في تفسير القوانين الضريبية. وفي ثانيهما: لا يجوز فرض ضرائب جديده الا بنص قانوني.

II.أ. المطلب الاول

عدم جواز التوسع في تفسير القوانين الضريبية

يعتبر التفسير الوجه الثاني للتشريع، فهو يهدف إلى الوصول إلى المعنى الحقيقي للعبارات والالفاظ وإلى مقصد الشارع من هذه العبارات والالفاظ والهدف من وضع هذه العبارات وصياغتها في نصوص قانونية محددة، ومن هنا تأتي اهمية التفسير في النصوص القانونية، فهو يعتبر بمثابة منشئ لنصوص قانونية جديده عندما يوضح معناها ويحدد مفهومان فالنص الغامض بمثابة النص المعدوم فلا يمكن فهمه ولا يمكن الاعتماد عليه ولا يمكن الاستفادة منه، فالتفسير عنصر ضروري ومهم في تطبيق القواعد القانونية ولا يمكن الاستغناء عنه فلا يمكن تطبيق القانون على ارض الواقع دون فهمة وتفسيره التفسير الصحيح الذي يصل بنا الى المعنى الحقيقي المراد من وضع هذه النصوص القانونية والوصول الغاية التي يسعى المشرع الى تحقيقيها من وراء وضع هذه النصوص القانونية[١].

ومن النتائج التي تترتب على مبدا قانونية الضريبة عدم جواز التوسع في التفسير، وهذا امر منطقي فإذا كانت القوانين محدده بنصوص قانونية واضحة فلا داعٍ للتفسير أصلاً، فإذا كانت نصوص القانون واضحة لا لبس فيها ولا غموض فلا يكون هناك مجال للتوسع في التفسير، خصوصاً وإن التفسير أمر غير مرغوب فيه في القانون لأن التفسير قد لا يكون في صالح الكثير من المخاطبين به، وخصوصاً في مجال التشريع الضريبي، فقد تكون له سلبيات كثيره في المجال الضريبي منها، فيجب ان يبقى التفسير مقيداً بالحدود التي رسمها القانون لأن التوسع فيه يؤدي إلى عدة سلبيات تعوق تطبيق القانون وتؤدي إلى نتائج عكسية تقوض الغاية

(١) محمد صبري سعدي، *تفسير النصوص في القانون والشريعة*، (دار النهضة العربية: ط١، ١٩٧٩)، ص٢.

من وضع هذا القانون، وتجهض حق الكثير من الافراد وتؤدي إلى افلات الكثير من الافراد من تطبيق هذا القانون، ومن سلبيات التوسع في التفسير في مجال القانون الضريبي ما يلي:

أولاً: فرض ضرائب اضافية على الافراد: فإذا ما تم التوسع في تفسير القوانين الضريبية فقد يتم فرض ضرائب اضافية على الافراد غير تلك التي نص عليها القانون، وقد يتم زيادة مبالغ هذه الضرائب على الافراد.

ثانياً: التهرب الضريبي: قد يؤدي التفسير الخاطئ إلى التهرب الضريبي من قبل الافراد الذين يمكنهم من الاستفادة من هذا التفسير وتطويعه لمصالحهم الشخصية والدفع به باتجاه عدم شمولهم بالضرائب، وبالتالي يكون التفسير الخاطئ وسيلة أو منفذاً للتهرب الضريبي وهذا مما لا شك فيه يؤثر سلباً على الافراد فقد يتم شمول فئة بضرائب مضاعفة واعفاء فئة مهم من الضرائب.

ثالثاً: عمل فجوه بين الافراد والادارة: وكذلك فإن التفسير الخاطئ يزيد من حالات التهرب الضريبي، ويخلق نوع من الازمة او الفجوة بين الافراد والادارة نتيجة لشعورهم بعدم عدالة الضريبة وعدم اهميتها وضروريتها.

رابعاً: تقليص عدد الضرائب المفروضة على الافراد: قد يؤدي التفسير الخاطئ للتشريع الضريبي إلى انقاص مقدار الضريبة أو يتم تقليص عدد الضرائب المفروضة على الافراد وهذا مما لا شك فيه يؤثر سلباً على خزينة الدولة باعتبار الضرائب أحد اهم مصادر الدخل وبالتالي ينعكس سلباً على المشاريع الانتاجية والخدمية وعلى الخدمات المقدمة للأفراد[١].

وقد يكون التفسير في التشريع الضريبي ضرورياً ولا بد منه، لأنه يوجد غموض في هذه النصوص ففي هذه الحالة لابد من اللجوء إلى التفسير، ولكن بشروط، فيجب ان يكون التفسير محكوماً بقانونية الضرائب بمعنى يجب ألا يضيف ضرائب جديده أو يعدلها وألا يلغي ضرائب قائمة وموجوده، بل يجب أن يقتصر على تفسير العبارات التي يكتنفها الغموض، ويجب ان يهدف التفسير إلى الوصول إلى الارادة الحقيقية للمشرع فكل مشرع له هدف وغاية من وضع تشريع معين ففي حالة غموض النص يجب ان يهدف التفسير إلى التعرف على هذه الغاية من وراء وضع النصوص التشريعية والقانونية،، فيجب ان يدور التفسير هو بيان المعنى الحقيقي والمدلول الحقيقي للنص الذي ارادة المشرع، فالهدف من فرض الضرائب بقانون معين او نصوص تشريعية معينة ليس ارهاق المواطن او اثقال كاهله بهذه الضرائب بل الغاية من وضع هذه القوانين الضريبية المساهمة في تكوين مصادر للدخل وتمويل خزينة الدولة لإمكانية عمل المشاريع التي تعود بالنفع على المواطن نفسه وتقديم الخدمات إلية وامكانية دفع الرواتب والحوافز والمخصصات للموظفين، فهي تعود إليهم بصوره مشاريع وخدمات ورواتب واعانات ومعالجة للازمات التي يمر بها البلد لذا يجب ان يدور تفسير

(١) د. طاهر الجنابي، *علم المالية والتشريع المالي*، (جامعة الموصل: دار الكتب للطباعة والنشر، دون ذكر سنة النشر)، ص ١٤٢.

القوانين الضريبية حول هذا المعنى، فكل تفسير يتجاوز هذه الحدود يكون متسم بعدم المشروعية ولا يمكن ان ينتج أثراً قانونياً[١].

II.ب. المطلب الثاني

لا يجوز فرض ضرائب جديده الا بنص قانوني

لقد وجد ذلك المعنى لقانونية الضريبة رواجاً كبيراً وصدى في مختلف النظم الدستورية العراقية والمقارنة، إذ تلقفته ونصت عليه في صلب وثائقها الدستورية، لما يجسده من انتصار للشعوب في صراعها ضد الحكم الاستبدادي المطلق وإعلاناً للمبادئ الديمقراطية الحديثة وإرساءً لها. فقد نص عليه دستور الجمهورية الفرنسية لسنة١٩٥٨في المادة (٣٤)[٢]، ودستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة١٩٥٢في المادة (١١١)[٣]، وفي دستور جمهورية مصر العربية لسنة١٩٧١ في المادة(١١٩) [٤]، ودستور الجمهورية الموريتانية لسنة ١٩٦١ في المادة (٥/٢٣) [٥]، ودستور الجمهورية اللبنانية لسنة ١٩٥٢في المادة (٨١) [٦]، ودستور الجزائر لسنة ١٩٧٦ في المادة (١٧/١٥١) [٧].

فقد ضمن الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ نصوص خاصة بالضريبة ومنها ما نص على عدم فرض الضرائب والرسوم وعدم تعديلها وعد جبايتها وعدم الاعفاء منها الا بقانون. فقد نص في هذا المجال على ما يلي:

أولاً: لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون.

ثانياً يعفى اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الادنى اللازم للمعيشة، وينظم ذلك بقانون [٨].

وقد سار الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ المعدل على نهج المشرع الدستوري العراقي بالقول "لا يكون انشاء الضرائب العامة ولا تعديلها ولا الغاؤها الا بقانون ولا يعفى أحد من

---

(١) د. محمد طه بدوي د . محمد حمدي النشار ، مصدر سابق، ص ٣٢.

(٢) (القانون يحدد القواعد الخاصة بوعاء كل ضريبة وقدرها وصورها وكيفية أدائها).

(٣) (لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون ولا تدخل في بابهما أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزانة المالية مقابل ما تقوم به الدوائر الحكومية من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأملاك الدولة وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي.).

(٤) (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون).

(٥) يتم تنظيمها بقانون منها (قاعدة الضرائب ومعدل جباية الضرائب على شتى الأنواع وطرق الجباية ونظام إصدار العملة).

(٦) (تفرض الضرائب العمومية ولا يجوز إحداث ضريبة وجبايتها في الجمهورية اللبنانية إلا بموجب قانون شامل تطبق أحكامه في جميع الأراضي اللبنانية دون استثناء).

(٧) يتم تنظيمها بقانون منها (إحداث الضرائب و الجبايات والرسوم والحقوق بجميع أنواعها وتحديد وعائها ونسبها..).

(٨) المادة (٢٨)، من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

ادائها في غير الاحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم الا في حدود القانون"[١].

يتبين من خلال هذه النصوص الدستورية التزام الدستور بمبدأ قانونية الضريبة وعدم مخالفتها فكل ما يتعلق بالأمور الضريبية يجب ان يكون محدداً بنص قانوني، الا ان المشرع المصري اجاز فرض ضرائب ورسوم محلية لم يشترط لصحتها ان تصدر بقانون، بل اكتفى بفرض هذه الضرائب والرسوم في حدود القانون[٢].

فقد اعطى المشرع المصري للوزارة بإصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين الضريبية بشرط عدم التعديل عليها او اضافة ضرائب جديدة او الاعفاء منها، فالقانون المكتوب يجب الخاص بالضريبة يجب ان يكون هو المرجع بالنسبة لفرض العقوبة واعفاء الافراد منها وزيادتها ونقصانها، وتحديد الجريمة الضريبية وتحديد العقوبة المناسبة لها، و لا يجوز لأي سلطة فرض ضرائب جديدة لم ترد في القانون[٣].

ان المشرع عندما يضع الضرائب في القالب القانوني يضع معها العقوبات الخاصة بها والتي تفرض على من يخالف احكام هذا القانون، لذا فإن المشرع عندما نص على عدم جواز فرض الضرائب إلا بنص قانوني نص في نفس الوقت على العقوبات التي تفرض على الافراد في حالة عدم تطبيق قانون الضريبة، ولم يترك لهم مجالاً للتحايل على هذا القانون او التهرب من احكامه او محاوله الخروج عليها[٤]. فقد حدد قانون ضريبة الدخل العراقي الطريقة التي يتم خلالها تبليغ المكلف بدفع الضريبة ومن ثم حدد الجزاء المترتب على امتناعه عن دفعها، فقد نص على ما يلي:

"على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها ويعتبر تبليغ المكلف على مذكره التقدير تبليغاً له بالدفع"[٥].

ففي هذه المادة يتم تبليغ المكلف بدفع الضريبة من قبل السلطة المالية بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ استحقاقها والمدة التي يجب عليه اداء هذه الضريبة لأن فيها غرامات تأخيريه في حالة لم يقم بالوفاء في الموعد المحدد، ونص على العقوبات التي توقع على المخالف:

"إذا لم تدفع الضريبة خلال واحد وعشرون يوماً من تاريخ البليغ وفق المادة (٤٤) يضاف إليها ٥% من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفع خلال (٢١) يوماً بعد انقضاء المدة الاولى ولوزير او من يخوله أن يعفى المكلف من المبلغ الاضافي كله او قسم منه إذا اقتنع بان المكلف تأخر عن الدفع لغيابة عن العراق او لمرض اقعده عن العمل أو لسبب

(١) المادة (٢٦)، من الدستور جمهوريه مصر العربية لسنة ٢٠١٤.

(٢) د. أحمد فتحي سرور، *الجرائم الضريبية*، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٨٩)، ص. ٦١

(٣) د. أحمد فتحي سرور ، مصدر سابق، ص ٦٥.

(٤) محمد سالم الحلبي، *الوجيز في قانون اصول المحاكمات الجزائية*، (عمان: دار الثقافة، ٢٠٠٩)، ص ١٢١. ١٢١.

(٥) المادة (٤٤)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١٣٣)، لسنة ١٩٨٢.

قهري آخر كما ان للوزير رد المبلغ الاضافي إذا كان مدفوعاً في حالة توافر أحد الاسباب المذكورة "[١].

مبدأ قانونية الضريبة وانسجاما مع المبادئ الديمقراطية الحديثة يلزم تنظيم شؤون الضرائب عن طريق قانون تسنه السلطة التشريعية المختصة والمعبرة عن إرادة الأمة صاحبة الاختصاص الأصيل في تشريع القوانين الأخرى، وعلى ذلك يعدّ هذا المبدأ قاعدة من قواعد توزيع الاختصاص بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية.

الخاتمة

من خلال البحث في نتائج الموضوع توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات الاتية:

أولاً: الاستنتاجات

١- مبدأ قانونية الضرائب مبدأ مهم من المبادئ العامة للقانون وهو ما أخذ به المشرع الدستوري في معظم دول العالمً بغض النظر عن طبيعة نظام الحكم فيها، وهو مبدأ عام تطبق أحكامه حتى ولو إن المشرع الدستوري لم يضمنه صلب الوثيقة الدستورية، ، لذا ينبغي أن تكون سيادة القواعد القانونية ذات أثر فوري ومباشر في حكم ما ينشأ في ظلها من أحداث ووقائع ضريبية، وإن تطبيقها بأثر رجعي يتنافى مع سيادة القانون في شؤون الضرائب ويعدّ خرقاً للعدالة الضريبية وإهداراً لحقوق المكلفين المكتسبة وحرياتهم.

٢- بالرغم من نص الدستور العراقي في المادة ٩/١٩ (ليس للقوانين اثرٌ رجعي ما لم يُنص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم). على عدم جواز رجعية القوانين الا انه اخذ بها في العديد من المواضع.

٣- أن التوسع في تفسير القوانين الضريبية يؤدي إلى التحايل على القانون ويزيد من الفجوة بين الافراد والادارة.

٤- شدد المشرع العراقي على عدم جواز فرض ضرائب جديده الا بنص قانوني.

ثانياً: التوصيات

١-يجب التشديد على مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وعدم خرق هذا المبدأ غلا في حالات محددة بحكم القانون.

٢-يجب عدم التوسع في تفسير القوانين الضريبية كلما كان النص الضريبي واضح ولا يحتمل تفسير تكون له سلبيات على الافراد والادارة. ويؤدي الى حماية الحقوق المالية للمكلفين ولا يجوز الاقتطاع منها الا بقانون يصدر من السلطة التشريعية وسيادة القانون في الشؤون المالية على طرفي الالتزام المالي.

(١) المادة(٤٥)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣)، لسنة ١٩٨٢.

٣-يجب حصر تفسير القوانين الضريبية بجهة مختصة في هذه القوانين كأن تكون هيئة قضائية او السلطة التشريعية.

المصادر

أولاً: الكتب

١. د. أحمد فتحي سرور، *الجرائم الضريبية*، القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٨٩.

٢. د. حسين خلاف، *الاحكام العامة في قانون الضريبة*، القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٦٦.

٣. د. رمضان اسماعيل حليل اسماعيل، *المحاسبة الضريبية*، ط١، بغداد: دار الكتب للنشر والطباعة، ٢٠٠٢.

٤. د. طاهر الجنابي، *علم المالية والتشريع المالي*، جامعة الموصل: دار الكتب للطباعة والنشر، دون ذكر سنة النشر.

٥. د. عبد الباقي البكري وزهير البشير، *المدخل لدراسة القانون*، بغداد: المكتبة القانونية ١٩٨٩.

٦. د. عبد الحكيم الرفاعي، *الضرائب المباشرة* ،القاهرة: الناشر مكتبة عبد الله وهبة،١٩٤٢.

٧. د. عدي عفانة، عادل قطاونة، احمد الجدع، *المحاسبة الضريبية*، عمان: دار وائل للتوزيع والنشر،٢٠٠٤.

٨. د. علي محمد بدير، وآخرون، *مبادئ وأحكام القانون الاداري*، بغداد: مديرية دار الكتب للطباعة والنشر١٩٩٣.

٩. د. محمد حمدي النشار، *اصول التشريع الضريبي المصري* ، ط ١، مصر: دار المعارف ، ١٩٥٩ .

١٠.د. محمد سالم الحلبي، *الوجيز في قانون اصول المحاكمات الجزائية*، عمان: دار الثقافة، ٢٠٠٩.

١١.د. محمد صبري سعدي، *تفسير النصوص في القانون والشريعة*، دار النهضة العربية: ط١، ١٩٧٩

١٢.د. محمد طه بدوي، د.محمد حمدي النشار، *اصول التشريع الضريبي المصري*، ط١، مصر: دار المعارف ، ١٩٥٩.

١٣.د. يونس أحمد البطريق، *النظم الضريبية*، الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ١٩٨٧.

ثانياً: الرسائل والاطاريح

١- مفيد عرفات الحل، "بيئة قرار تقدير ضريبة الدخل بغزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة، ٢٠٠٥.

٢- عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاتها المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بغداد، ٢٠٠٣.

ثالثاً: البحوث:

١- رائد ناجي احمد، "مبدأ رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق"، *مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية*، العدد ٢.

ثالثاً: القوانين

١.دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥.

٢.دستور جمهورية مصر العربية لسنة ٢٠١٣.

٣.قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣)، لسنة ١٩٨٢.