

فعالية صياغة النصوص الضريبية على اليقين الضريبي

"م. م. لقاء عبر (الساو جالي "
 (الجامعة المستنصرية -كلية (القانون

المقدمة

أولاً :- التعريف بموضوع البحث

تعد صياغة النصوص القانونية فناً قائماً بذاته مرتبطاً بمجموعة من الضوابط والأسس أهمها حسن الصياغة والهيكلية وسهولة التطبيق، غير أن واقع بعض القوانين - ومن بينها القانون الضريبي - قد كشف حقيقة عدم الدقة أحياناً في الصياغة التشريعية للنصوص مما أثار ذلك سلباً في صعوبة فهمها وتعذر نفاذها ، وفي هذه الحالة يصبح من السهل جداً التفاف العيوب حول النصوص القانونية الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى تعدد التفسيرات ومن ثم المشكلات التي يعاني منها النظام الضريبي ، وهذا ما يسمح بتدهور القيمة القانونية للتشريع الضريبي والتأثير في جودة الإنتاج التشريعي ، ومن ثم طرح العديد من التساؤلات حول مبدأ الاستقرار وأمن القاعدة القانونية الضريبية .

فالتشريع الضريبي عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية التي تحدد ماهية النظام الضريبي في دولة معينة في وقت محدد ، فهو يتجسد بمجموعة من العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي اجتماعها معاً الوصول لكيان ضريبي محدد ومفهوم ، يرمي إلى تحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها السياسية ، إذ أن تحقيق هذه الأهداف مرهون بوجود صياغة قانونية جيدة سواء من الناحية اللغوية أو البنائية أو من ناحية المعالجات الافتراضية للأمور المتوقعة حصولها . وتأتي أهمية الصياغة من كونها تعد المرحلة الفنية المهمة التي يمر بها التشريع الضريبي قبل التصويت عليه وإقراره من قبل السلطة المختصة ، لذا فالصياغة شأنها شأن أية طريقة فنية تستوجب لإعدادها اتباع منهج علمي دقيق تسير على هداية الجهات المختصة ، وإذا ما أتت الصياغة مفتقدة لهذا المنهج العلمي محاطة بالعيوب أصبحت بمثابة أفكار داخلية مشوشة غير مفهومة ومن ثم غياب الأهداف

المتوخاة من التشريع نفسه . لأن النص الرديء كالعملة الرديئة لا يصلح العمل به .

وبخلاف ذلك كلما تمت صياغة النص الضريبي وفقاً لرؤية مستقبلية تفترض معالجات أمور يتوقع حصولها بعد فترات بعيدة ، فلا شك أن ذلك سيولد الثقة في قوانين تلك الدولة وإذا تولدت الثقة فسيتحقق استقرار المراكز القانونية للأفراد ، وبما أن الهدف الأسمى لقاعدة اليقين الضريبي يتمثل بمحاولة الوصول لقانون ضريبي سليم قليل الأخطاء والعيوب لذلك فإن مسألة الاهتمام بالصياغة التشريعية للنص الضريبي فرضت نفسها بقوة عند الحديث عن مدى إمكانية تحقيق قاعدة اليقين الضريبي بوصفها المرحلة الفنية المهمة التي يمر بها التشريع الضريبي قبل نفاذه .

ثانياً :- أهمية البحث

لصياغة النص الضريبي أهمية كبيرة كونها تعد بمثابة الأداة التي عن طريقها يمكن الوصول لقواعد قانونية محددة في مضمونها ومعناها ومفهومها من قبل الأشخاص المخاطبين بها ، إذ تعد المرحلة الفنية المهمة التي يمر بها التشريع الضريبي قبل التصويت عليه وإقراره من قبل السلطة المختصة ، فالحرص على صياغة النص الضريبي بشكل جيد قليل الأخطاء والعيوب سيكون له أثراً مهماً على إمكانية تحقيق الاستقرار داخل البيئة القانونية الضريبية .

ثالثاً :- منهجية البحث

اقتضى البحث في موضوع " فعالية صياغة النصوص الضريبية على اليقين الضريبي " اتباع المنهجين الآتيين :

- المنهج التحليلي الذي يقوم على تحليل الجوانب التي تركز عليها الصياغة السليمة للنص الضريبي لغرض التعرف على نقاط الضعف والقوة للصياغة التشريعية .

- المنهج الاستقرائي والذي يتجسد باستقراء نصوص القانون الضريبي وتحليلها لمعرفة مكامن العيوب الواردة في صياغة بعض النصوص الضريبية وبيان أثرها على قاعدة اليقين الضريبي .

رابعاً :- إشكالية البحث

يثير البحث في موضوع " فعالية صياغة النصوص الضريبية على اليقين الضريبي " تساؤلاً محورياً يتجسد بـ (مدى تأثير العيوب التي تعتكف صياغة النصوص الضريبية على إمكانية تحقيق قاعدة اليقين الضريبي) ؟

خامساً :- خطة البحث

يحتّم علينا موضوع البحث تقسيمه إلى مطلبين ، نتطرق في (المطلب الأول) إلى مفهوم صياغة النص الضريبي وبيان شروطها الأساسية ، في حين نخصص (المطلب الثاني) للحديث عن العيوب التي تعتكف صياغة النص الضريبي وبيان أثرها على قاعدة اليقين الضريبي . ثم نختم البحث بخاتمة نورد فيها ما سوف نتوصل إليه من استنتاجات ومقترحات متواضعة .

المطلب الأول: مفهوم صياغة النص الضريبي وشروطها

تعد صياغة النص الضريبي من المسائل المهمة التي لها تأثير مباشر على إمكانية تحقيق قاعدة اليقين الضريبي^(١) ، إذ تكمن أهميتها في كونها تعد بمثابة الحكم على مدى كفاية القانون الضريبي ، لأنها كلما اتسمت بالدقة والانضباط كانت أكثر استجابة لمتطلبات المجتمع وتحقيق العدالة الضريبية ، بينما يترتب على سوء صياغة قوانين الضرائب وما قد يعتورها من ثغرات وكثرة التعديلات إلى غموض التشريع الضريبي وتعقده مما يدفع بالإدارة الضريبية والمتعاملين معها إلى تفسير ما شاب ذلك التشريع من غموض كل بحسب ما تمليه مصالحته وبالنتيجة يؤدي ذلك إلى تعارض المصالح ويسبب العصف بالاستقرار الواجب توافره داخل البيئة الضريبية السليمة .

ومن أجل الوصول إلى صياغة سليمة للنص الضريبي لا بد من مراعاة جملة من الشروط حتى تؤدي دورها في إنتاج قواعد قانونية قابلة للتطبيق ببسر وسهولة ، لكي نكون أمام قوانين مشروعة وواضحة تشعر المخاطبين بها بالأمان وأنهم في ظل بيئة تراعي ظروفهم الشخصية وتصور حقوقهم المشروعة متى ما تم التعرض لها وبالنتيجة تعزز ثقتهم بالسلطة العامة وتحد من الظواهر السلبية التي يعاني منها النظام الضريبي .

عليه أصبح من الضروري التطرق إلى مفهوم صياغة النص الضريبي (الفرع الأول) وذكر الشروط اللازم توافرها في الصياغة (الفرع الثاني).

(١) يقصد بقاعدة اليقين الضريبي هو أن تكون الضريبة محددة ومعلومة وواضحة من دون غموض أو تحكم بالنسبة للمكلف ، وأن يكون سعرها ووعاتها وميعاد دفعها وأسلوب تخصيصها وكل ما يتعلق بأحكامها وإجراءاتها معلوما بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها بما فيها المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة . للمزيد من التفاصيل ينظر : د. محمد خصاونة، المالية العامة (النظرية والتطبيق)، الطبعة الأولى، دار المنهاج للنشر والتوزيع، عمان ، ٢٠١٤ ، ص ٩٢ .

الفرع الأول: مفهوم صياغة النص الضريبي

تعرف الصياغة لغة بأنها تهيئة الشيء وبنائه ، فكلمة الصياغة في اللغة مصدرها " صاغ " وصاغ الشيء بمعنى هياه على مثال مستقيم ورتبه ، وصاغ الكلمة بمعنى " بناها من كلمة أخرى على هيئة مخصوصة ^(١) . وفي الانجليزية يعبر عن كلمة " صاغ " بـ " Draft " ويقصد بها " شكل " وهياً " ويقصد بكلمة " Draftman " محرر أو صائغ الوثائق ، أي الشخص الذي يصوغ الوثائق القانونية وغيرها من المحررات الرسمية ^(٢) .

أما اصطلاحاً فإن صياغة النص الضريبي تعرف على أنها : " أسلوب التعبير عن مادة القانون الضريبي من السلطة التشريعية بصورة الفاظ مكتوبة " ^(٣) . كما عرفت أيضاً على أنها : " عملية الإخراج الفعلي للقاعدة القانونية الضريبية بما يحقق الهدف من فرضها " ^(١) .

وعرفها آخرون بأنها : " أداة لتحويل المادة الأولية التي تتكون منها القاعدة القانونية الضريبية إلى قواعد منضبطة ومحددة صالحة للتطبيق الفعلي على نحو يحقق الغاية التي يفصح عنها جوهرها " ^(٢) .

وذهب البعض الآخر إلى تعريفها بأنها : " الفن الذي يقوم على تقديم الصياغة الجيدة للنصوص الضريبية والتي لا تنتج عن إتباع قواعد اعتباطية (عشوائية) بل تنتج عن المعرفة الدقيقة الشاملة للموضوع والانتباه الدقيق للتفاصيل والالتزام بالمبادئ المتعارف عليها مثل : البساطة والوضوح والتنظيم الجيد " ^(٣) .

ولعل أهم ما يلفت النظر إلى هذه التعريفات اختلافها في الصياغة وتشابهها في المضمون والمعنى عليه يمكننا أن نقترح التعريف التالي لصياغة النص الضريبي والذي يتحدد في أنها : " فن قائم بذاته يهدف إلى تحويل المادة

(١) إبراهيم أنيس و أحمد محمد الحوفي و علي النجدي ناصف و محمد خلف الله احمد ، المعجم الوجيز ، طبعة خاصة بوزارة التربية والتعليم ، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ ، ص ٣٧٤ . لويس معلوف ، المنجد في اللغة والإعلام ، الطبعة ١٧ ، المطبعة الكاثوليكية ، بيروت ، ١٩٦٠ ، ص ١٤٠ .

(٢) محمود محمد علي صبرة ، أصول الصياغة القانونية بالعربية والإنجليزية ، الطبعة الثانية ، الجيزة ، مصر ، ٢٠٠٧ ، ص ٢١ .

(٣) د. عبد القادر الشبخلي، فن الصياغة القانونية تشريعاً وفقهاً وقضاءً، مكتبة دار الثقافة والتوزيع ، عمان ، دون سنة نشر ، ص ٢٨ .

(٤) د. رشا محمد جعفر ، أوجه القصور في الصياغة التشريعية لقوانين الوظيفة العامة " دراسة تطبيقية في القوانين الصادرة في ظل دستور ٢٠٠٥ " ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية / كلية القانون - جامعة بغداد ، المجلد ٣٠ ، العدد ٢ ، ٢٠١٥ ، ص ٤ .

(٥) د. ليث كمال نصراوي ، متطلبات الصياغة التشريعية الجيدة وأثرها على الإصلاح القانوني ، بحث منشور في الملحق الخاص بالمؤتمر السنوي الرابع تحت عنوان " القانون ... أداة للإصلاح والتطوير " ، العدد ٢ ، الجزء الأول ، ٢٠١٧ ، ص ٣٨٥ .

(٦) د. علي احمد حسن الهبيبي ، قواعد صياغة النص التشريعي ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية كلية القانون - جامعة بغداد ، العدد الأول ، ٢٠١٩ ، ص ٤٥ .

الأولية التي يتكون منها التشريع الضريبي إلى قواعد قانونية محددة في مضمونها ومعناها ، مفهومة من قبل المخاطبين بها ، وصالحة للتطبيق الفعلي على أرض الواقع على النحو الذي يحقق الغرض الذي تنشده السياسة القانونية القائمة في الدولة " .

الفرع الثاني: شروط صياغة النص الضريبي

لكي نكون أمام صياغة سليمة للنص الضريبي لا بد من مراعاة مجموعة من الشروط التي سنعزف على بيانها من خلال الآتي :

أولاً :- الكمال والشمولية

يقصد بالصياغة الكاملة أو الشاملة أن تحيط بالمعنى المراد في كل أجزائه ^(١) واشتمالها على كل العناصر اللازمة لتنفيذه بما يحقق الهدف منه ، ومثال ذلك ضرورة اشتمال مشروع القانون الضريبي على الأحكام التي تخاطب كل المعنيين بموضوعه والجهاز المنوط به تنفيذه والجزاءات في حالة مخالفة أحكامه ^(٢) ، وقد تتضمن صياغة النص الضريبي في داخلها كل هذه العناصر وقد توجد في قوانين أو لوائح أو قرارات أخرى ، كما يمكن أن يرتبط بمعيار الكمال والشمولية معيار وحدة الموضوع ، ويعني ذلك أن يتناول كل جزء مستقل بذاته موضوعاً واحداً رئيسياً أولاً ، ثم الموضوعات الفرعية التي تتبعه ثانياً ، هذا فضلاً عن توضيح العلاقات بين الموضوع الرئيسي والموضوعات الفرعية ، وأن توضع كل الموضوعات الفرعية المتصلة بالموضوع الرئيسي داخل الجزء المخصص له ^(٣) وبذلك تكون صياغة النص الضريبي كاملة وشاملة نسبياً .

ثانياً :- الوضوح وسهولة الفهم

يقتضي المنطق القانوني السليم أن تكون صياغة النصوص الضريبية واضحة لا لبس فيها ولا غموض يسهل فهمها حتى على غير القانونيين ، وهذا الأمر ضروري لأن النصوص الضريبية لا تخاطب القانونيين المختصين فحسب بل تخاطب جميع فئات المجتمع ^(٤) . إذ عبر البعض عن ضرورة الوضوح وسهولة الفهم في لغة النص

(١) د. صدقي محمد امين عيسى ، أثر الصياغة التشريعية على فهم النص وتطبيقه في قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل دراسة تحليلية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ، السنة ٢ المجلد ٢ ، العدد ٤ الجزء ٢ ، ٢٠١٨ ، ص ٣٠٧ .

(٢) محمود محمد علي صبرة ، الاتجاهات الحديثة في إعداد وصياغة مشروعات القوانين ، دار الكتب القانونية - دار شتات ، القاهرة ، ٢٠١٠ ، ص ٥٧ .

(٣) محمود محمد علي صبرة ، مصدر سابق ، ص ٥٧ .

(٤) د. احمد شرف الدين ، أصول الصياغة القانونية للعقود ، الطبعة الثالثة ، دون ذكر مكان نشر ، ٢٠٠٨ ، ص ٥١ .

التشريعي بالقول : " يجب أن تكون واضحة ، دقيقة ، فاللغة المعقدة تجعل القانون مغلقاً ، كما أن اللغة غير الدقيقة تجعل القانون مبهماً ، ويجب أن يكون للتشريع لغة فنية خاصة به يكون كل لفظ فيها موزوناً محدود المعنى ولا يجوز أن يتغير معنى اللفظ الواحد باستعماله في عبارات مختلفة ، كما أنه إذا عبر عن معنى بلفظ معين وجب إلا يتغير هذا اللفظ إذا أريد التعبير عن هذا المعنى مرة أخرى . ولا يتنافى أن تكون لغة التقنين غنية ، وأن تكون بسيطة تنزل إلى مستوى فهم الجمهور " (١) .

ولمراعاة دقة النص الضريبي ووضوحه لا بد من تجنب استخدام الكلمات الغامضة والاستعاضة عنها بكلمات دقيقة القصد وواضحة المعنى ، فالكلمات مثل " معقولة " و " عادل " وعبارة " المصلحة العامة " هي غامضة بطبيعتها وتعني معاني فضفاضة ، وكثيراً ما تكون هذه الكلمات والعبارات بمثابة عكاز تتكئ عليه السلطة أو الجهة التي صاغت التشريع وأصدرته أو المعنية بتنفيذه (١) .

وفي حكم للمحكمة الأوربية لحقوق الإنسان في قضية " صنداي تايمز " ضد المملكة المتحدة سنة ١٩٧٩ تحدثت عن وجوب أن يكون القانون واضحاً بقولها: " يجب أن يكون القانون مفهوماً بالقدر الكافي ، فالمواطنون يجب أن يتمكنوا من الحصول على بيان وافٍ عن الظروف التي تنطبق فيها القواعد القانونية على حالة بعينها ، ولا يمكن اعتبار أي قاعدة قانوناً إلا إذا صيغت بدقة كافية تمكن المواطن من تنظيم سلوكه ويكون في إمكانه أن يتوقع بقدر معقول في ظروف معينة النتائج التي يمكن أن تترتب على فعل بعينه " (٢) .

عليه لا بد أن تنصرف صياغة النصوص الضريبية إلى بيان المعنى المراد بها بحيث يمكن للمواطن العادي فهم مضمونها وفحواها والأثر المباشر الذي يمكن أن يترتب عليها (٣) .

ثالثاً :- الصحة وسهولة الاستخدام

يقصد بالصحة في صياغة النص الضريبي هو أن تكون صياغة الكلمات المستخدمة فيها معبرة عن المعنى المراد التعبير عنه ، وهذا

(١) مهند جاسم محمد ، الصياغة التشريعية بين لغة القانون وقانون اللغة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة الشرق الأوسط - كلية الحقوق ، ٢٠٢٠ ص ٦٩ .

(٢) محمود محمد علي صبره ، أصول الصياغة القانونية بالعربية والإنجليزية ، الطبعة الرابعة المجموعة الدولية للتدريب ، القاهرة ، ٢٠١٩ ، ص ٢٨٢ .

(٣) رونالد جينس وآخرون ، سيادة القانون ، معهد راؤول ويلينبرغ لحقوق الإنسان والقانون الإنساني ومعهد لاعاي لتدوين القانون ، ألمانيا - وهولندا ، ٢٠١٢ ، ص ١١ .

(٤) د. فاتح خلوفي، سلطات القاضي الإداري في التفسير، دار هوميه، الجزائر، ٢٠١٧، ص ١٩٤ .

ما يفرض على القائم بالصياغة أن يكون على دراية تامة بمعنى كل كلمة يستخدمها لتؤدي الغرض المطلوب منها ، لذا يجب مراعاة انسجام الأفكار التي تقوم عليها صياغة النص الضريبي هذا من ناحية^(١)، ومن ناحية أخرى ينبغي أن تكون صياغة النص الضريبي سهلة الاستخدام ، ويكون ذلك إذا كان بإمكان المكلف أن يتعرف على قواعد التشريع الضريبي بأقل جهد ممكن بحيث لا يتضمن القانون الضريبي إحالات كثيرة أو مرهقة للمخاطبين به^(٢).

المطلب الثاني: عيوب صياغة النص الضريبي وأثرها على قاعدة اليقين الضريبي

إن من أهم القواعد التي يجب توافرها لكي نكون أمام نظام ضريبي سليم وفعال هي قاعدة اليقين الضريبي ، وهذا مرتبط بشكل كبير بجودة صياغة النص الضريبي ودقة معالجته للحالات التي شرع من أجلها مع إصابة غاية أو هدف التشريع وبالنتيجة تحقيق الأمن في العلاقة بين الدولة والأفراد ، إذ يترتب على وجود تشريع ضريبي سيء الصياغة مجلبلاً بالنواقص والقصور سوء إدراك الواقع الاجتماعي والاقتصادي للأفراد ومن ثم انقسام عروة العلاقة بين المشرع وبين الواقع الاجتماعي الذي انبثق منه بوصفه ممثلاً للإدارة العامة ، وهذا ما يؤدي بالنتيجة إلى عواقب وخيمة سواء تعلق الأمر بتحقيق الإيرادات أم في انجاز أهداف الضرائب الأخرى .

كما أن من المتفق عليه بين فقهاء القانون أن هناك عيوب تعتري صياغة النص الضريبي خصوصاً في مرحلة إعداد مشروع التشريع قبل إعلانته ونشره ، ولكن هذا ليس حصرياً على جميع التشريعات فربما هناك عيوب باقية لم يتم تداركها إلى ما بعد الاعلان والنشر ولا تزال بعض العيوب باقية لم يتم تعديلها بعد هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى ليس كل الفقهاء متفقون على عدد هذه العيوب فمنهم من حددها بأربعة عيوب أساسية ، ومنهم من يحددها بخمسة عيوب ، وآخر يحددها بستة ، ومنهم من يزيدها إلى عشرة . وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى أهم العيوب المتفق عليها بين أغلبية الفقهاء وهي : الخطأ ، والنقص والغموض ، والتعارض وذلك من خلال الفروع الآتية :

الفرع الأول: الخطأ

يفترض بالصانع الحاذق تجنب الأخطاء عند صياغته للقواعد التشريعية بيد أن القائم بالصياغة بشر ، والخطأ سمة فطرية في البشر

(١) د. صدقي محمد أمين عيسى ، مصدر سابق ، ص ٣١٠ .

(٢) محمود محمد علي صبرة ، مصدر سابق ، ص ٥٩ .

. لذا فمن الوارد أن يتسرب الخطأ إلى النصوص القانونية المنظمة للضرائب . والخطأ الذي يعتور صياغة النص الضريبي إما أن يكون خطأ مادياً أو خطأ قانونياً ، عليه أصبح من الضروري بيان هذين الضربين من الأخطاء في البيان التالي :

أولاً :- الخطأ المادي

هو الخطأ الذي يحدث عندما تكون العبارة التي يرد بها النص تتضمن خطأ فادحاً في بعض ألفاظها ، إذ لا يستقيم معنى النص إلا بتصحيحها^(١) ، والخطأ المادي إما أن يكون عند إعداد مشروع التشريع كالأخطاء المطبعية أو اللغوية أو الإملائية^(٢) ، أو قد يكون الخطأ ناجماً عن ترجمة بعض المصطلحات أو الكلمات المنقولة عن لغة أجنبية ، فعلى سبيل المثال أورد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ تعريفات عديدة لبعض المصطلحات ، منها تعريف (السنة التقديرية) إذ عرفها بأنها (مدة الاثني عشر شهراً التي تبدأ من اليوم الأول من شهر كانون الثاني ... الخ)^(٣) ، ومن خلال ملاحظة نص المادة الثالثة من نفس القانون يتبين إن السنة التقديرية هي سنة التقدير أي التحاسب عن الدخل المتحقق في السنة السابقة عليها ، فالتعبير الصحيح لتلك السنة هو (سنة التقدير) أي السنة التي يتم فيها تقدير الدخل الناجم خلال السنة المنصرمة ويؤكد ذلك ما ورد في الترجمة الانكليزية للقانون المذكور التي وزعتها الهيئة العامة للضرائب عند صدوره إذ ذكرت السنة التقديرية بلفظ (Year of assessment)

(١) د. صدقي محمد أمين عيسى ، مصدر سابق ، ص ٣٢٠ .
(٢) وقع المشرع العراقي في خطأ مادي حين سقط حرف العطف (و) بين عبارة الحارس القضائي وكلمة السنديك في نص المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ مما أدخل بمفهوم النص ، إذ أظهر النص مفهوم السنديك وكأنه مرادف لمعنى الحارس القضائي على الرغم من وجود اختلاف في المعنى بينهما . للمزيد من التفاصيل بشأن الاختلاف بالمعنى بين الحارس القضائي والسنديك ينظر : علي هادي الهلالي . تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون - جامعة بغداد ، ٢٠٠١ ص ٧٤ - ٧٦ . أما في قانون ضريبة العقار فقد عدل المشرع العراقي المادة (٣٢) منه من دون أن ينص على كلمة مكررة ، إذ أن عدم النص عليهما قد يعني إلغاء المادة الأصلية - قبل التعديل - وسريان المادة الجديدة - بعد التعديل - . وهذا ما أشار إليه بيان التصحيح المرقم (٤٣) لسنة ٢٠٠٢ الذي صحح فيه المادة (٣٢) من قانون تعديل قانون ضريبة العقار المرقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ وجعلها تقرراً بالمادة الثانية والثلاثين - مكررة - . للمزيد من التفاصيل ينظر : علي هادي عطية الهلالي ، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون - جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ ، ص ٧٥ .
(٣) الفقرة (٣) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

أي سنة التقدير ^(١) . وكذلك مصطلح السماحات ^(٢) الذي اشارت إليه المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، إذ أن تعبير السماحات تعبير غير دقيق وهو مأخوذ من اللفظ الوارد في القانون الانكليزي (Allowances) إذ ينبغي الاستعاضة عنه بتعبير " الإعفاءات الشخصية والعائلية " ^(٣) وقد يحصل احياناً أن ينتج الخطأ المادي عن ايراد أرقام أو تسلسل مواد أو الاحالة إلى هذه المواد بصورة غير صحيحة لم يقصدها المشرع ^(٤) .

ثانياً :- الخطأ القانوني

يقصد بالخطأ القانوني ذلك الغلط الذي يتعلق بصياغة النصوص التشريعية على غير صورتها التي يفترض صياغتها بها ^(١) ، وهذا النوع من الخطأ هو الخطأ الموضوعي غير المقصود والذي تدل عليه القواعد العامة إذ يستوجب تداركه وتصحيحه من خلال تعديل القانون ذاته ، وبهذا فإن الخطأ القانوني يستلزم تعديل القانون بخلاف الخطأ المادي الذي يمكن تصحيحه من خلال بيان تصحيحي وفقاً لأحكام قانون النشر في الجريدة الرسمية العراقية رقم (٧٨) لسنة ١٩٧٧ المعدل النافذ ^(٢) .

إن الخطأ القانوني يمكن أن يحصل بسبب عدم الدقة أو الانتباه في استعمال التعابير أو المصطلحات القانونية أو الاطناب في تعبيرات النص أو الاقتضاب المخل في الصياغة ويكون هذا الخطأ واضحاً يستدعي تصحيحه من دون أدنى شك ^(٣) ، كما يمكن أن يحدث الخطأ القانوني في أية مرحلة من مراحل التشريع حتى نشره في الجريدة

(١) د. عبد الرؤوف نعمة الصافي ، ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل بحث منشور في مجلة العلوم القانونية ، كلية القانون - جامعة بغداد ، المجلد ٢٨ ، العدد ١ ، ٢٠٠٨ ، ص ٣٢ .

(٢) تعرف السماحات بأنها : " إعفاءات جزئية للدخل منظور إليها من الناحية الشخصية جعلها المشرع خارج نطاق الدخل الصافي ضماناً لمستوى العيش الرغيد للفرد وتلافياً لنفقات العيش الكريم " ينظر: د. راند ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، شركة العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، من دون سنة نشر ، ص ١٦٥ .

(٣) د. عبد الرؤوف نعمة الصافي ، مصدر سابق ، ص ٣٩ .
(٤) مثال ذلك بيان التصحيح الصادر عن ديوان الرئاسة المنحل والذي بموجبه أحل الرقم (٤) محل الرقم (٥) الوارد في المادة (١٠) من قانون ضريبة الدخل النافذ . الوقائع العراقية العدد (٣٠٤٠) في ١٩٨٥ / ٤ / ٨ .

(١) د. عصمت عبد المجيد بكر ، مشكلات التشريع (دراسة تطبيقية ونظرية مقارنة) ، دار الكتب العلمية بيروت ، ٢٠١٣ ، ص ٢٠٦ .

(٢) د. سلام عبد الزهرة الفتلاوي وأمنة فارس عبد الكريم ، المعايير العامة للصياغة التشريعية (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ٩، العدد ٤، ٢٠١٧، ص ٩٨ .

(٣) د. توفيق حسن فرج ، المدخل للعلوم القانونية ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٨ ، ص ٤٢٦ .

الرسمية ، وقد يؤدي هذا الخطأ إلى التأثير في المعنى الذي اراده واضع النص ولا شك أن هذا الخطأ يزداد خلال الفترات غير الاعتيادية كأن يضيق الوقت فيتعذر التدقيق في المراجعة الخاصة في الحالات العاجلة ^(١) . فعلى سبيل المثال ورد في الأمر رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٣ ^(٢) الصادر عن سلطة الائتلاف المنحلة تعريف الضريبة بأنها: (أي ضريبة أو رسم يكون أثره مماثلاً لأثر الضريبة) ^(٣) وهو ما جعل مصدر الأمر قد وقع في أكثر من خطأ ، فهو عرف الضريبة بأنها (الضريبة) وهذا ليس بتعريف من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن قوانين الضرائب المختلفة كالدخل والعقار والعرضات ^(٤) سبق أن وضعت تعريفاً للضريبة وهو ما يعني تعدد التعريفات لمصطلح واحد . والأمر يزداد تعقيداً إذا علمنا أن الأمر رقم (٣٧) المذكور قد تضمن تعديلاً لنصوص قوانين الضرائب المذكورة ^(١) هذا فضلاً عن أن مصدر الأمر (٣٧) قد خلط في التعريف بين الضريبة والرسم في حين أن هناك اتفاقاً على اختلاف المصطلحين من حيث المفهوم والاركان ^(٢) .

ومن قبيل الأخطاء التي وقع بها المشرع العراقي هو استخدامه مصطلح آخر للدلالة على معنى الفرض أو الخضوع للضريبة وهو (تقدير الضريبة) إذ انبرى هذا المصطلح في أكثر من موضع في التشريعات الضريبية المختلفة من ذلك ما ورد في قانون ضريبة العقار النافذ الذي نص بأن "تقدر قيمة الضريبة وتجبى بنسبة ١٠% من العائدات السنوية.." ^(٣) ، إذ يرى البعض ^(٤) عدم صحة استخدام مثل

(١) د. عبد القادر الشخلي ، مصدر سابق ، ص ٣٦ .

(٢) نشر أمر سلطة الائتلاف رقم (٣٧) في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٣٩٧٩) في تشرين الأول لسنة ٢٠٠٣ .

(٣) القسم رقم (١) من الأمر (٣٧) لسنة ٢٠٠٣ .

(٤) تنظر : المادة (١) من قانون ضريبة العقار ، والمادة (١) من قانون ضريبة العرضات .

(١) وهو ما نص عليه صراحة القسم رقم (٢) من الأمر رقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٣ .

(٢) تعرف الضريبة بأنها : " مبلغ من النقود يلتزم الأفراد بإدائه للسلطة العامة بصفة نهائية وبدون مقابل محدد وفقاً لقواعد مقررّة لكي تتمكن من القيام بالخدمات الملقاة على عاتقها " ، في حين يعرف الرسم بأنه : " مبلغ نقدي جبري يدفعه الأفراد للدولة مقابل نفع خاص يتم الحصول عليه منها " . فاهم ما يميز الضريبة عن الرسم أن الأخير لا يدفعه المكلف إلا إذا تقدم طالباً الخدمة المرسومة ينظر : د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، بدون سنة نشر ، ص ١٣٨ .

(٣) المادة (١/٢) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ .

(٤) د. راند ناجي احمد ، احوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في ظل الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ ، بحث منشور في مجلة دراسات قانونية - بيت الحكمة ، عدد ٤٢ ، ٢٠١٧ ، ص ٥ .

هكذا مصطلح لأن مسألة تقدير الضريبة أمر لاحق لفرضها ، فكان الأجدر بالمشروع أن يعتمد ابتداءً إلى فرض الضريبة كنص عام ثم يأتي بعد ذلك دور الإدارة المالية بإنزال هذا النص العام إلى ميدان التطبيق من خلال تقدير الدخل الذي فرضت عليه الضريبة ومن ثم على ضوء هذا التقدير يتحدد مقدار الضريبة ، ولم يكتفِ المشروع العراقي بالمصطلح اعلاه للتعبير عن فرض الضريبة بل ذهب إلى تبني مصطلحات أخرى ومنها استيفاء الضريبة وهذا ما جاء في قانون ضريبة العقار الذي نص على أن " إذا تبين أن أي عقار انشأ بعد التقدير العام ولم يقدر فعلى السلطة المالية أن تطلب من اللجان المختصة تقدير إيراده السنوي وتستوفي عنه الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون " ^(١) ، كما استخدم المشروع العراقي المصطلح ذاته في قانون ضريبة العرصات الذي نص على أن " ... مع مراعاة أحكام المادة الرابعة من هذا القانون تستوفي عن كل عرصة ضريبة سنوية بنسبة ٢% من قيمتها المقدرة ... " ^(٢) يلاحظ من خلال النصوص اعلاه أن المشروع العراقي لم يكن موفقاً في استخدام مثل تلك المصطلحات مصطلحات عديدة للتعبير عن مراد المشروع ومقصده يعد من عيوب الصياغة المنهي عنها لما يتركه من أثر في تفسير نصوص القانون ومن ثم التباين في تطبيقه تبعاً لاختلاف التفسير ، فكان أولى بالمشروع العراقي أن يكتفي بمصطلح فرض الضريبة الذي ينسجم دلالاته مع قانونية الضريبة فضلاً عن انسجامه مع صياغة المشروع الدستوري وبناءه اللغوي للنصوص القانونية ^(٣) .

كذلك من قبيل الأخطاء التي تلتف حول صياغة النص الضريبي ما ورد في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي أشارت بأن : " تفرض الضريبة على مصادر الدخل الأتية ... " إذ يرى البعض ^(٤) أن القول بفرض الضريبة على مصدر الدخل غير صحيح ولا ينسجم مع طبيعة الضريبة ، فالضريبة تفرض على الدخل وليس على مصدره لأن المصدر قد يكون (رأس مال) وليس (دخلاً) لذلك لا بد من تعديل النص بما يفيد فرض الضريبة على الدخل الواردة في تلك المادة وليس على مصادر الدخل .

(١) الفقرة (٣) من المادة (٥) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل النافذ .

(٢) الفقرة (١) المادة (٣) من قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل النافذ .

(٣) د. راند ناجي احمد ، احوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في ظل الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ ، مصدر سابق ، ص ٥ - ٦ .

(٤) د. عبد الرؤوف نعمة الصافي ، مصدر سابق ، ص ٣٣ .

كما نص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على أن : " للسلطة المالية أن تقبل طلب الاستئناف بعد مضي المدة القانونية إذا اقتنعت بأن المستأنف تأخر عن تقديمه لغيابه عن العراق أو لمرض اقعه عن العمل أو لسبب قهري آخر ... " ^(١) ، وأهم ما يلاحظ على هذه المادة إنها مخالفة للأصول القانونية السليمة ولا توفر الاستقرار القانوني للمكلف الضريبي ذلك لأن المشرع رهن قبول الاستئناف بعد تقديمه خارج المدة القانونية بموافقة الإدارة المالية وفقاً لسلطتها التقديرية وكان الأجدر جعل هذا الأمر موكلاً إلى اللجنة الاستئنافية التي تختص أصلاً بفحص مشروعية المنازعات من الناحيتين الموضوعية والشكلية، فكان لا بد من إسناد سلطة تقدير الأعدار الموجبة للتأخر وتقدير مشروعيته إلى اللجان الاستئنافية ذاتها ما دامت هي المرجع الأصل في تلك المنازعات هذا من ناحية ^(٢) ومن ناحية أخرى يلاحظ أن قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ يشير في نصوصه إلى مصطلح " السلطة المالية " وهذا محل نظر ، إذ لا توجد سوى ثلاث سلطات عامة " تشريعية تنفيذية قضائية " ^(٣) وأن ذكر مصطلح " السلطة المالية " يعني إضافة سلطة رابعة ، فكان الأجدر بالمشرع العراقي ذكر مصطلح "الإدارة المالية" وليس مصطلح "السلطة المالية".

يترشح مما تقدم إن الأخطاء التي تعكف صياغة النص الضريبي سواء أكانت أخطاء مادية أم قانونية لها تأثير كبير على الاستقرار الضريبي ، لأن من أهم المقترضات التي يتعين توافرها داخل النظام الضريبي هي أن تكون القواعد القانونية الضريبية واضحة ومعلومة لا يعتورها أي خطأ إمكانية فهمها من قبل الأفراد المخاطبين بها (المكلفين) فإن اعتبرت صياغة النصوص الضريبية أخطاء لا سيما أن كانت قانونية فمن الممكن أن لا يفهم المكلفين المعنى المراد منها وبالتالي كسر وطائد العلاقة بينهم وبين السلطات العامة وهذا ناتج عن شعورهم بأنهم الطرف غير المهم بنظر السلطة المختصة بالتشريع والدليل الأخطاء التي تضمنتها صياغة أهم قانون الذي يؤثر في حالتهم الاقتصادية ، بمعنى آخر أن الأخطاء التي تعترى صياغة النص الضريبي ستكون لها تأثير سلبي على إمكانية تحقيق قاعدة اليقين الضريبي .

(١) الفقرة (٢) من المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .

(٢) لقاء عبد السادة جالي ، الأمن القانوني للمكلف الضريبي - دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون - الجامعة المستنصرية ، ٢٠٢٠ ، ص ١٧٤ .

(٣) تنظر : المادة (٤٧) من الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥ .

الفرع الثاني: النقص

يراد بالنقص إغفال لفظ في النص التشريعي بالشكل الذي يجعل النص غير مستقيم بدونه^(١).

أو هو حالة عدم تمكن القاضي من إيجاد نص في التشريع لكي يطبقه على النزاع المعروض عليه^(٢) أو وجود نصوص تشريعية لكنها لا تعالج جميع مفردات الواقعة وهذا يرجع إلى عدم إلمام الصانع التشريعي بجوانب التنظيم الفني للنصوص التشريعية وعدم إحاطته بحقائق الحاضر واحتمالات المستقبل لوضع قواعد معيارية لتنظيم النصوص^(٣) لذا فإن عيب النقص يجعل من النصوص الضريبية غير متلاءمة مع متطلبات الواقع الاجتماعي ولا يعطي للقاضي حل مباشر للنزاعات المعروضة أمامه ويشكل له أزمة قانونية بوصفه ملزم بالفصل في النزاع المعروض أمامه وإلا اعتبر ممتنعاً عن إحقاق الحق^(٤).

أن حالة النقص تحدث على مستوى الأعمال القانونية كافة سواء في مجال التشريع العادي أم في مجال النص الدستوري ، ويعبر البعض عن حالة النقص في التشريع بمصطلح الفراغ الذي يتحقق عند انعدام وجود شيء يتطلب واقع الحال وجوده^(٥) ، وفكرة الفراغ بالمعنى المتقدم تعبر عن حالة من حالات عدم الكمال ، ولا يوجد الفراغ في القانون لمجرد وجود تعارض بين قصد المشرع ومعتقدات القاضي الشخصية ، ذلك لأن الهدف هو تطبيق القانون وليس إحلال المعتقدات الشخصية محل القانون بحجة وجود فراغ فيه لذلك قيل أن الفراغ يوجد عندما يتطلب القانون إكماله انطلاقاً من وضعه الخاص وحكمة تشريعه، أما إذا ظهر القانون وكأنه لا يعبر عن المعنى المراد به فإن

(١) د. حيدر أدهم عبد الهادي ، أصول الصياغة القانونية ، دار حامد للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٨ ، ص ١٠٣ .

(٢) د . حسين عبد الصاحب ، الصياغة القانونية في التشريع الجنائي العراقي ، بحث منشور في مجلة الحقوق ، كلية القانون - الجامعة المستنصرية ، السنة ٦ ، العدد ١٨ ، ٢٠١٢ ، ص ١٢٩ .

(٣) د. سلام عبد الزهرة الفتلاوي وأمنة فارس حامد عبد الكريم ، المعايير العامة للصياغة التشريعية (دراسة مقارنة) ، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية ، ، المجلد ٩ ، العدد ٤ ، ٢٠١٧ ، ص ١٠٠ .

(٤) نصت المادة (٣٠) من قانون المرافعات المدنية العراقي رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ بأن " لا يجوز لأية محكمة أن تمتنع عن الحكم بحجة غموض القانون أو فقدان النص أو نقصه وإلا عد الحاكم ممتنعاً عن احقاق الحق ... " .

(٥) س . ف كاتاريز ترجمة د. عبد الرسول الجصاني ، سد الفراغ في القانون وموقف النظام الألماني منه بحث منشور في مجلة القضاء ، نقابة المحامين العراقية ، العدد ١ ، ١٩٧٣ ، ص ٧٣ .

الكلام هنا يكون بصدد خطأ في السياسة القانونية وليس بصدد فراغ في القانون ويترتب على ذلك ضرورة التفريق بين حالة اكمال القانون وبين تصحيحه^(١)

إن التشريع الضريبي لا يمكن أن يكون كاملاً ، بل لا بد أن يشوبه النقص حتماً كنتيجة طبيعية للنقص الكامن في طبيعة الإنسان ، لأن عقل المرء مهما بلغ من الذكاء والحدق لا يستطيع الإلمام بكل التفاصيل أو التنبؤ بالعلاقات القانونية المستقبلية وتنظيمها ، فالنصوص القانونية الضريبية هي نصوص محددة تعيش في واقع متطور سريع التغير ، لذا فإن التشريع الضريبي سيبدو ناقصاً بمجرد إصداره أو بعد مرور مدة طويلة أو قصيرة على ذلك^(٢) ففي قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ أجازت المادة (٥٩) مكررة منه للمكلف المخالف لأحكام هذا القانون أن يقدم طلباً لعقد التسوية الصلحية ، وفي حالة موافقة الإدارة المالية على التسوية يترتب عليها إيقاف إجراءات الدعوى في أي مرحلة وصلت إليها قبل صدور الحكم من المحكمة المختصة ، وذلك بعد أن يدفع المكلف مبلغاً لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة من الدخل موضوع الدعوى . ومما هو جدير بالإشارة إليه أن الفقرة (٤) من نفس المادة نصت بأن : " يجب تسديد المبلغ المذكور في الفقرة (١) من هذه المادة خلال مدة أقصاها عشرة أيام اعتباراً من تأريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية " ومن المعلوم أن كلمة يجب تفيد الإلزام والوجوب ولكن القانون لم يبين الحكم في حالة عدم التزام المكلف بتسديد المبلغ خلال العشرة أيام المذكورة ، فإذا افترضنا إن عدم الالتزام بالموعد يعني إلغاء التسوية الصلحية فهذا الكلام يتناقض مع الفقرة (٢) التي لا تجيز للمكلف العدول عن التسوية^(٣) لذا فإن هذه الفقرة ناقصة ويمكن أن يستغلها المكلف المخالف للتهرب من العقوبة - وهو ما حصل بالواقع العملي فعلاً -^(٤) إذ يستطيع المكلف

(١) س . ف كاناريز ترجمة د. عبد الرسول الجصاني ، مصدر سابق ، ص ٧٣- ٧٦ .

(٢) د. عصمت عبد المجيد بكر، مجلس الدولة، دار الكتب العلمية، بيروت - لبنان، ٢٠١١، ص ١٦٠ .

(٣) تنص الفقرة (٢) من المادة (٥٩) مكررة بأن : " يتم عقد التسوية الصلحية بناء على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الفعل المخالف أو من يمثله قانوناً ولا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة عليها " .

(٤) إذ توجد أكثر من حالة نكل خلالها المكلف عن تسديد مبلغ مثلي الضريبة كلياً أو جزئياً رغم حصول الموافقة على طلبه للتسوية الصلحية وأقام دعوى أمام القضاء للدفع بعدم قانونية فرض الضريبة عليه . ينظر على سبيل المثل قرار محكمة استئناف بغداد / الرصافة رقم (٤٦١ / هـ / ١ / ٣٠٠٣) في ٢٠٠٤ / ٣ / ١٠ . أشار إليه : ابراهيم حميد محسن الزبيدي ، الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب المباشرة في العراق ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد ، ٢٠٠٧ ، ص ٩٨ .

أن يسدد مبلغ الضريبة فقط ويحصل على موافقة الإدارة المالية على التسوية الصالحة لإسقاط الدعوى المقامة عليه قبل مرور مدة العشرة أيام ويتهرب من دفع مثلي الضريبة المطلوبة قانوناً وفي هذه الحالة لا تستطيع الإدارة المالية إلغاء التسوية الصالحة أو إقامة دعوى جديدة على المكلف المخالف عن نفس المخالفة^(١).

ومن الأمثلة البارزة كذلك على وجود نقص في التشريع الضريبي العراقي هو عدم تحديد وبشكل دقيق القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية لاسيما بعد صدور قانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥^(٢)، إذ أن صدور هذا القانون تطلب إجراء تعديل على قوانين الضرائب النافذة لتحديد مصير اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية وذلك أما بإلغائها أو عدها مرحلة أولية يمكن للمكلف اللجوء إليها قبل توجهه للقضاء، هذا فضلاً عن تحديد أي من القضاءين العادي أم الإداري هو المختص بنظر المنازعات الضريبية. لكن ما يلاحظ فعلاً هو عدم إجراء أي تعديل على تلك القوانين يحدد الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية مما خلف ذلك نقصاً واضحاً ينبغي على المشرع تداركه، لما ترتب عليه من فتح باب التفسيرات والآراء المتضاربة على مصراعيه بين فقهاء القانون لتحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية^(٣)، وما لذلك من مردود سلبي على نفسية

(١) إبراهيم حميد محسن الزبيدي، مصدر سابق، ص ٩٨.

(٢) إن قانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥ هو قانون التعديل الأول لقانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ إذ تضمن القانون الأخير مجموعة من الاستثناءات أخرج بموجبها طائفة من الدعاوى من ولاية القضاء وذلك في المادة (٣) منه التي نصت بأن "ستتلى قوانين وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ووزارة التربية والضرائب وقرارات منع التجاوز على أراضي الدولة من أحكام هذا القانون"، وقد تم إلغاء هذه المادة بموجب قانون رقم (٣) لسنة ٢٠١٥.

(٣) إذ يرى البعض أن القضاء الإداري هو المختص بنظر المنازعات الضريبية على اعتبار أن ما يصدر عن الإدارة الضريبية هو قرار إداري بطبيعته، بينما ذهب البعض الآخر إلى أن سكوت المشرع هنا يعيدنا إلى القواعد العامة فيما أن كل أنواع الضرائب في العراق - عدا ضريبة المبيعات - قد رسم المشرع طريقاً للطعن فيها، لذا فإنها تخرج عن اختصاص محكمة القضاء الإداري وبالتالي تدخل في اختصاص القضاء العادي الذي له الولاية العامة في نظر جميع الدعاوى وفقاً لقانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ الذي أشار في مادته (٢٩) بأن: "تسري ولاية المحاكم المدنية على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية بما في ذلك الحكومة وتختص بالفصل في كافة المنازعات إلا ما استثني بنص خاص"، وبما أنه لا يوجد نص يمنع القضاء العادي من النظر في هذه الدعاوى أو يجعلها من اختصاص قضاء آخر وجب على القضاء العادي نظر منازعاتها. للمزيد من التفاصيل ينظر: د. حيدر وهاب عبود، القضاء الضريبي ضمانات ناجعة لحماية حقوق المكلفين (دراسة مقارنة بين النظم الوضعية والشرعية الإسلامية)، بحث منشور في مجلة دراسات قانونية، بيت الحكمة، بغداد، العدد ٣١، ٢٠٢١، ص ٩-١٨. كذلك د. أحمد خلف حسين الدخيل، القضاء الضريبي بين التشريع والقانون، بحث منشور في السجل العلمي للمؤتمر الدولي للقضاء والتحكيم، المجلد الثاني، المملكة العربية السعودية، جامعة الأمام

المكلف الضريبي ، فعدم معرفته لأي قضاء يتوجه بطعنه يمثل طعنة مباشرة توجه صوب استقرار البيئة القانونية الضريبية .
 في ضوء ما تقدم يمكننا القول أن الوصول لنظام ضريبي سليم وفعال يمثل الغاية الأساسية التي تسعى إليها جل المجتمعات ، فكيف يمكننا الوصول لمثل هذا النظام أن اتت صياغة النصوص القانونية الضريبية ناقصة وقاصرة عن الاحاطة بالغاية المتوخاة منها وما يرافق ذلك من ظهور اجتهدات عديدة لمحاولة سد هذا القصور سواء أكان ذلك بالالتجاء للطرق المختلفة للتفسير أم باستعمال الإدارة المالية لسلطاتها التقديرية والتي غالباً ما تستغلها لتحقيق مأرب خاصة ، بمعنى آخر يمكننا القول بأن هناك علاقة عكسية بين عيب النقص وبين أمكانية تحقيق الاستقرار الضريبي ، فكلما زاد عيب النقص في صلب التشريعات الضريبية ابتعدنا خطوات ليست بالقليلة عن الطريق القويم الذي يتجه نحو تحقيق هذا الاستقرار ، لذلك من الضروري الحرص على تلافي هذا العيب أو محاولة تقليله قدر المستطاع بهدف الحفاظ على بيئة ضريبية متكاملة .

الفرع الثالث: الغموض

الغامض في اللغة هو الخفي ، ويقال (حَسِب) غامض أي غير معروف وكلام غامض فهو كلام غير واضح ^(١) .
 والنص الضريبي الغامض هو النص غير واضح الدلالة ، فهو لا يدل على ما فيه بصيغته الموجودة بل يتوقف فهمه على أمر خارج عن عبارته ^(٢) .

أو هو النص الذي يستخدم فيه المشرع مجموعة من الألفاظ والعبارات التي تحمل أكثر من معنى واحد ، أو إنه يستخدم مفردات لغوية بطريقة غير صحيحة إذ لا تعطي المعنى الحقيقي الذي قصده المشرع ^(٣) .
 إن الغموض قد ينتج عن قصور في الامكانيات اللغوية المحدودة لدى من يكلف بأعداد التشريع الضريبي أو يأتي الغموض في أسلوب النص

محمد بن سعود الإسلامية ، ٢٠١٥ ص ١٥٩٢ . وينظر كذلك كل من : بان صلاح عبد القادر الصالحي ، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل - دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد ، ١٩٩٩ ، ص ١٠٣ . ورائد ناجي احمد = = الجميلي ، القضاء الضريبي ومجالاته في ظل القانون العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق - جامعة النهرين ٢٠٠٤ ، ص ٦٥ - ٧٥ .

(١) ابراهيم مصطفى واحمد حسن الزباد وحامد عبد القادر ومحمد علي النجار ، المعجم الوسيط ، مطابع المعارف ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ٨٦٢ .

(٢) شاكر نوري إسماعيل ، النموذج القانوني للقاعدة الإجرائية الجزائية ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون - جامعة بغداد ، ٢٠١٧ ، ص ٢٤٠ .

(٣) د. سلام عبد الزهرة الفتلاوي وأمنة فارس عبد الكريم ، مصدر سابق ، ص ١٠٠ .

القانوني نفسه عندما يصاغ بأسلوب معقد في اللفظ والتركيب فيصعب تصور المقصود منه دون مراجعة الجمل أو الكلمات أو مراجعة القواميس الخاصة في اللغة والمصطلحات^(١). ومن جانب آخر فإن من اسباب الغموض استخدام لفظ يدل على معناه دلالة ظاهرة ولكن في انطباق معناه على بعض أفراده غموض وخفاء ، فيحتاج إلى شيء من النظر والتأمل لإزالة هذا الغموض أو الخفاء بالنسبة لهؤلاء الأفراد وهذا ما يطلق عليه علماء اصول الفقه بـ (الخفي)^(٢).

ومن النصوص التي جاءت صياغتها مبهمه في دستورنا النافذ ، تلك النصوص الواردة بشأن الصلاحيات المالية للمحافظات التي لم تنتظم في اقليم . إذ لم يورد الدستور نصوصاً واضحة جلية بشأن هذه المسألة بل أورد نصوص صيغت صياغة مترهلة مما فسح باب التفسيرات المتضاربة على مصراعيه بين الحكومة المركزية والمحافظات التي لم تنتظم في اقليم ، فقد نصت الفقرة (ثانياً) من المادة (١٢٢) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ بأن " تمنح المحافظات التي لم تنتظم في اقليم الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة ، بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية ، وينظم ذلك بقانون " ، وجاء في الفقرة (خامساً) من المادة ذاتها بأن " لا يخضع مجلس المحافظة لسيطرة أو إشراف أية وزارة أو أية جهة غير مرتبطة بوزارة وله مالية مستقلة " . وفي مادة أخرى أشار الدستور بأن " كل ما لم ينص عليه في الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية ، يكون من صلاحية الأقاليم ، والمحافظات غير المنتظمة في اقليم ، والصلاحيات الاخرى المشتركة بين الحكومة الاتحادية والأقاليم تكون الأولوية فيها لقانون الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم في حالة الخلاف بينهما " ^(١).

وبسبب الغموض والترهل الذي اعتري النصوص المتقدمة فقد ذهبت المحكمة الاتحادية العليا إلى تفسيرها^(٢) كما أوضح مجلس الوزراء

(١) حسين علوي هاشم ، الإحالة في مجال التجريم والعقاب ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون - جامعة بغداد ، ٢٠١٨ ، ص ٤٨ .

(٢) د. عصمت عبد المجيد بكر ، مشكلات التشريع (دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة) ، دار الكتب العلمية بيروت - لبنان ، ٢٠١٣ ، ص ٢١٣ .

(٣) المادة (١١٥) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ .

(٤) قدم مجلس محافظة النجف استيضاحاً إلى المحكمة الاتحادية العليا بشأن الأمور التالية :
- هل تتمتع مجالس المحافظات غير المنتظمة في اقليم بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجبائية وانفاق الضرائب وفق المادة (١١٥) والفقرة ثانياً من المادة (١٢٢) من الدستور أو أي مادة أخرى أو وفق القوانين العراقية النافذة .

موقفه بشأنها^(١)، ونتيجة لذلك فقد ذهب البعض^(٢) إلى القول بأن دقة الصياغة وانسجام النصوص الدستورية مع بعضها يقتضيان من

- هل تتمتع مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم بسلطة سن القوانين الخاصة بفرض وجبائية وإنفاق الرسوم والغرامات والضميمة استناداً للقوانين المذكورة آنفاً ؟

وكان جواب المحكمة الاتحادية العليا بأن (لما كان فرض الضرائب ، وجبائتها ، وإنفاقها ، وفرض الرسوم والغرامات ، والضميمة من الأمور المالية التي اشارت إليها المادة (١٢٢ / ثانياً) من دستور جمهورية العراق ، لذا يكون لمجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم حق سن القوانين الخاصة بفرض ، وجبائية ، وإنفاق الضرائب المحلية ، وسن القوانين الخاصة بفرض وجبائية وإنفاق الرسوم والغرامات والضميمة بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية والتي تمنحها المادة (١١٥) من الدستور حق الأولوية في التطبيق عدا ما ورد في المادة (٦١ / أولاً) منه الذي يختص بممارسة الصلاحيات الواردة بها حصراً المجلس النيابي بتشريع القوانين الاتحادية وكذلك القرارات التي تختص بإصدارها السلطات الاتحادية الحصرية والمشاركة المنصوص عليها في المواد (١١٠ ، ١١١ ، ١١٢ ، ١١٣ ، ١١٤) من الدستور ...) . قرار رقم (١٦ / اتحادية / ٢٠٠٨) في ٢١ / ٤ / ٢٠٠٨ متاح على الموقع الإلكتروني الرسمي للمحكمة الاتحادية العليا عبر الرابط : <http://www.iraqidevelopers.com/iraqfsc/ar/node/1042> .

ولقد عاودت المحكمة الاتحادية العليا إبداء رأيها حول صلاحية المحافظات غير المنتظمة في إقليم بفرض الضرائب والرسوم المحلية بمناسبة الاستيضاح الذي قدمه مجلس محافظة البصرة ، فأجابت المحكمة (أن صلاحية مجلس المحافظة في سن القوانين المحلية تحكمه المواد (٦١ / أولاً) و (١١٠) و (١١١) و (١١٤) و (١١٥) و (١٢٢ / ثانياً) من الدستور ، وأن استقرار مضامين هذه المواد يشير إلى صلاحية مجلس المحافظة بسن التشريعات المحلية لتنظيم الشؤون الإدارية والمالية بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية والتي تمنحها المادة (١١٥) من الدستور الأولوية في التطبيق ، ذلك أن المجلس النيابي يختص حصراً بتشريع القوانين الاتحادية وليس له اختصاص بإصدار التشريعات المحلية للمحافظة استناداً لأحكام المادة (٦١ / أولاً) من الدستور . ولمجلس المحافظة وضمن صلاحياته الدستورية إصدار جميع القرارات عدا التي تختص بإصدارها السلطات الاتحادية الحصرية والمشاركة المنصوص عليها في المواد (١١٠ ، ١١١ ، ١١٢ ، ١١٣ ، ١١٤) من الدستور) . قرار رقم = (٢٥ / اتحادية / ٢٠٠٨) في ٢٣ / ٦ / ٢٠٠٨ متاح على الموقع الإلكتروني الرسمي للمحكمة الاتحادية العليا عبر الر

ابط : <http://www.iraqidevelopers.com/iraqfsc/ar/node/1042> .

(١) فرض مجلس محافظة بابل رسماً على الفلاحين بمقابل الحصول على المشتقات النفطية ، بيد أن مجلس الوزراء اعترض على هذا القرار قائلاً انه (بالرجوع إلى المادة (٧ / ثالثاً) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ التي منحت مجالس المحافظات صلاحية إصدار التشريعات المحلية والأنظمة والتعليمات لتنظيم شؤونها المالية قيدت ذلك بأن لا تتعارض هذه التشريعات مع الدستور والقوانين الاتحادية ، وهذا القيد اكدته المحكمة الاتحادية العليا بقرارها (١٦ / اتحادية / ٢٠٠٨) وبالعودة إلى الدستور وجد المجلس أن المادة (١١٠) منه أنطت بالسلطة الاتحادية الاختصاص الحصري في رسم السياسة المالية للدولة وفوضها بموجب المادة (١٢٢ / ثانياً) منه تنظيم الصلاحيات المالية للمحافظات بموجب قانون تصدره السلطة الاتحادية ، إضافة إلى أن المادة (٢٨ / أولاً) من الدستور حضرت فرض أية ضريبة أو رسم إلا بقانون - والمقصود بذلك القانون الاتحادي - وبناء على ذلك قرر مجلس الوزراء بجلسته الاعتيادية الثالثة المنعقدة بتاريخ ١٧ / ١ / ٢٠١٢ ما يأتي :

١- صلاحية مجالس المحافظات في إصدار التشريعات المحلية المتعلقة في فرض الضرائب والرسوم معطلة في الوقت الحاضر ما لم يصدر قانون اتحادي من السلطة المركزية يبين فيه نوع الضرائب ، ووعائها ، وحدودها ونوع الخدمات التي تستوفي عنها الرسوم .

المشرع الدستوري تعديل صياغة الفقرة الأولى من المادة (٢٨) من الدستور وقصر مفهومها على الضرائب والرسوم الاتحادية وحدها ، فبذلك تصان الحقوق المالية للمحافظات وفي الوقت ذاته لا تنتقص الصلاحيات المالية للحكومية الاتحادية ، وهذا يتطلب ايضاً من مجلس الوزراء الإسراع بإعداد مشروع قانون يرسم السياسة المالية والضريبية بين الحكومة المركزية والهيئات المحلية بما ينمي ماليتها ويعينها على أداء رسالتها على احسن وجه ، وبما يضمن توزيع الاعباء المالية بين المواطنين توزيعاً قائماً على أسس العدالة الضريبية.

كذلك ما ورد في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ التي نصت على أن : " تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية : (١) ارباح الاعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية ... " فما المقصود بمصطلح " الصبغة التجارية " التي لم يقم هذا القانون بتحديد معناها ، مما أدى هذا اللفظ الغامض إلى إثارة الجدل بين فقهاء القانون وتعددت التفسيرات التي ظهرت لبيان معنى هذا المصطلح ، لذا فإن المشرع العراقي لم يكن موفقاً في استخدام مثل هذا اللفظ في قانون ضريبة الدخل ، لان تحديد الاعمال كونها تجارية من عدمه راجع إلى قانون التجارة والذي حددها على سبيل الحصر^(١) ، وما دامت وردت على سبيل الحصر فلا يمكن التوسع بها أو القياس عليها. عليه فإن مصطلح الصبغة التجارية ليس له اساس من الوجود .

كما نصت الفقرة (٢) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بأن : " ... فللسلطة المالية إذا رأت ذلك مناسباً ، أن تقدر الضريبة على غير المقيم وتجعله خاضعاً لها بنسبة مئوية عادلة ومعقولة على مقدار الأعمال التجارية التي يقوم بها غير المقيم بواسطة المقيم أو معه ... " ، إن هذا النص موضع نظر لأن ليس من الصواب إيراد ألفاظ مثل (إذا رأت ذلك مناسباً) و (عادلة ومعقولة) في

٢- ليس لمجالس المحافظات فرض ضرائب ورسوم إلا بصدر القانون الاتحادي آنفاً من مجلس النواب .

٣- إعلام مجلس النواب بمخالفة قرار مجلس محافظة بابل القاضي بفرض رسوم على الفلاحين جراء حصولهم على المشتقات النفطية ، واتخاذ الإجراءات المقترضة لإلغاء القرار استناداً إلى أحكام المادة (٤) من القانون رقم (١٥) لسنة ٢٠١٠ / قانون التعديل الأول لقانون المحافظات غير المنتظمة في اقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ . قرار مجلس الوزراء الاتحادي رقم (٢٧) لسنة ٢٠١٢ في ٢٠١٢/١/١٠ أشار إليه د. حيدر وهاب عبود ، مصدر سابق ، ص ١٩ - ٢٠ .

(١) د. حيدر وهاب عبود ، مصدر سابق ، ص ٢٠ - ٢١ .

(٢) تنظر : المادة (٥) من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل النافذ .

قوانين الضرائب القائمة على أساس مصالحتين متعارضتين - مصلحة المكلف من ناحية ومصلحة الإدارة المالية من ناحية أخرى - لأن هذه الألفاظ المرنة وغير المنضبطة قابلة لتفسيرات مختلفة تجعل كل من الطرفين يتمسك بالتفسير الذي يناسبه الأمر الذي يؤدي إلى حدوث نزاعات وخلافات بينهما قد تطول حتى تفقد الحصيلة الضريبية أهميتها وجدواها ، أو قد يستغل المكلف هذه الألفاظ الفضفاضة للتخلص من أعبائه الضريبية بصورة نهائية . وكذلك ما ورد في الفقرة السادسة من نفس المادة ^(١) التي جعلت البعض يرى أن الغموض الذي ورد فيها يصل إلى حد (الرطانة) غير المفهومة إطلاقاً . وعلى الرغم من أن هذه النصوص بأسلوبها المطول وصياغتها الركيكة قد تعرضت للنقد منذ وقت ليس بالقصير لكن المشرع لم يلتفت إليها بغية اصلاحها على الرغم من التعديلات العديدة التي اجراها ^(٢) .

مما تقدم بيانه يمكننا القول أن الامتثال لقاعدة اليقين الضريبي يتطلب صياغة القاعدة القانونية الضريبية بطريقة تتسم بالدقة ، والبساطة ، والوضوح بعيداً عن التعقيد الذي يثير الخلاف والابهام والاضطراب في المعاملات ويفتح الباب أمام التأويلات بما يحول دون تمكن المكلف من فهم محتواها والتعرف على مضمونها ببسر وسهولة ، وهذا ما يدفع بالإدارة الضريبية والمتعاملين معها إلى تفسير ما شاب ذلك التشريع من غموض كل بحسب ما تمليه مصالحته ، وهذا ما يؤدي بالنتيجة إلى حدوث إرباكاً في التطبيق وتعارض المصالح واختلاف الرؤى ، وقد تنتهز الإدارة الضريبية هذا الغموض للتدخل بحجة محاولة رفع هذا الغموض فتقوم بإصدار تعليمات تفسيرية لتفسر النصوص حسبما يتراءى لها وهذا ما يدفع بالمكلفين إلى مقاومتها ومن ثم قيام منازعات بينهم وبين الإدارة الضريبية وبالتالي زعزعة الاستقرار داخل البيئة القانونية الضريبية .

(١) إذ نصت المادة (٦ / ٢١) على أن : " إذا كان أحد الأشخاص غير المقيمين خاضعاً للضريبة باسم مفوض أو تاجر بالعمولة أو وكيل أو حارس قضائي أو رئيس شعبة أو مدير شركة عن المكاسب والأرباح الناجمة عن قيامهم ببيع بضائع أو محصولات صنعت خارج العراق فللشخص الذي باسمه جعل غير المقيم خاضعاً للضريبة - إذا رأى ذلك مناسباً - أن يقدم استدعاء إلى السلطة المالية وفي حالة الاستئناف إليها أو لجنة التدقيق يطلب فيه جعل تقدير الضريبة على تلك المكاسب والأرباح أو تعديلها بالنسبة إلى الأرباح التي قد ينتظر عادة الحصول عليها من قبل أحد التجار أو من قبل أحد البائعين بالتجزئة الذين ابتاعوها من صانعها أو = من منتجها مباشرة فيما لو كانت البضائع قد أعطيت من قبل صانعها أو منتجها أو نيابة عنهما لبائع بالتجزئة وعندما تقتنع السلطة المالية ولجنة التدقيق بأن مقدار الأرباح هو بالنسبة المذكورة اعلاه فيجري التقدير أو يعدل وفق ذلك " .

(٢) إبراهيم حميد محسن الزبيدي ، مصدر سابق ، ص ٥٤ - ٥٥ .

الفرع الرابع: التعارض

يحصل التعارض نتيجة اصطدام نص مع آخر بما لا يمكن الجمع بينهما على الرغم من وضوح كل من النصين إذا ما نظر إليه على حده^(١).

إن التعارض قد يحصل بين نصوص تشريعية متفاوتة الدرجة ، فيغلب التشريع الأعلى على الأدنى وفقاً لقاعدة تدرج التشريعات^(٢) . وقد يقع التعارض بين نصوص تشريع واحد أو بين نصين تشريعيين متساويين في القوة وصادرين في وقت واحد ، وفي هذه الحالة ينبغي العمل على رفع التعارض بينهما من خلال اللجوء إلى طرق التفسير الخارجية كوجود ما يرجح احدهما على الآخر ، أو بالرجوع إلى الأعمال التحضيرية أو المصدر التاريخي للنص وحكمة التشريع . أما إذا حدث تعارض جزئي بين نصين فيجب التوفيق بينهما قدر المستطاع ، فإن أمكن تطبيق كل من النصين فليس هناك مشكلة وإلا يتم اللجوء إلى إلغاء ما يثبت تعارضه مع النص الجديد ويبقى غير ذلك من النصوص القابلة للتوفيق ممكن تطبيقها من الناحية القانونية والعملية^(٣) .

ومن الأمثلة البارزة على وجود تعارض في نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ ما ورد في نص المادة (٥٧) التي عاقب المشرع بموجب الفقرة الأولى منها بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة كل من " قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة ... " . هذا النص يتعارض مع نص المادة (٥٨) من القانون ذاته التي نصت بأن : " على كل من استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها ... " ، إذ أن تقديم البيانات الكاذبة يدخل ضمن مفهوم العام لاستعمال الغش أو الاحتيال وهو ما يجعل إمكانية تطبيق كلا المادتين أمراً واحداً أو حالة واحدة على الرغم من اختلاف العقوبة في كلا المادتين^(٤) . ومما يزيد الأمر سوء هو أن الأفعال المنصوص عليها في كلا المادتين تندرج

(١) د. حيدر أدهم عبد الهادي ، دروس في الصياغة القانونية ، مركز العراق للأبحاث ، العراق - بغداد ٢٠٠٨ ، ص ١١٨ .

(٢) مهنا جاسم محمد ، مصدر سابق ، ص ٦١ .

(٣) إبراهيم حميد محسن الزبيدي ، مصدر سابق ، ص ٥٥ .

(٤) إذ أن العقوبة المقررة في المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل هي الحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين .

تحت باب التزوير الواردة في قانون العقوبات العراقي ^(١) وهذا ما يجعل المحاكم في حيرة من امرها عندما تعرض امامها الشكاوى المتعلقة بتطبيق هذه المواد - أي بين تطبيق قانون ضريبة الدخل بوصفه قانوناً خاصاً نص على الأفعال والعقوبات بشكل محدد وبين تطبيق قانون العقوبات لأن هذه الأفعال تندرج تحت حالات التزوير الواردة في هذا القانون - ^(٢) وما لذلك من مردود سلبي على امكانية تحقيق قاعدة اليقين الضريبي ، لأن من شأن وجود تعارض - فيما بين القانون الضريبي وقوانين أخرى - جعل المكلف في حيرة من أمره وعدم معرفة أي قانون سيطبق عليه ، وهذا ما يدفعه للالتجاء إلى الطرق الملتوية بغية التخلص من الالتزامات الضريبية المفروضة عليه وبالنتيجة الاضرار بالعائد المالي الذي يغذي الخزينة العامة للدولة .

كذلك النص المتعلق بالمتاجرة بالأسهم والسندات ^(٣) الوارد في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، إذ اشترط المشرع إخضاع هذا المصدر للضريبة ان يمارسه المكلف على سبيل الاحتراف في حين أن المشرع نفسه قرر قاعدة عامة ^(٤) بإخضاع كل مصدر آخر غير خاضع لأية ضريبة ، فهل قيام المكلف بالمتاجرة بالأسهم والمستندات لمرة واحدة خاضع للضريبة أم لا في ضوء هذا التعارض ؟

يرى البعض بأن المكلف يجب أن يمارس تجارة الأسهم والسندات على سبيل الاحتراف حتى يخضع للضريبة كون العبرة بالنص الخاص الذي اشترط الاحتراف دون النص العام الذي قرر القاعدة العامة بإخضاع كل مصدر ولو لم يتم على سبيل الاحتراف ^(٥) في حين خالف جانب آخر من الفقهاء الرأي المتقدم كون التعارض في نصوص القانون أدى إلى إسقاط النص الخاص الذي يشترط احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات ، كون المشرع أعلن رغبته الصريحة بفرض الضريبة على

(١) إذ عرفت المادة (٢٨٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ التزوير بأنه: "تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند أو وثيقة أو أي محرر آخر بإحدى الطرق المادية والمعنوية التي بينها القانون تغييراً من شأنه احداث ضرر بالمصلحة العامة أو بشخص من الأشخاص".

(٢) نور حمزة حسين ، المخالفات المالية للموظف الضريبي بسبب سوء الصياغة التشريعية لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨١ المعدل ، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق - جامعة النهرين المجلد ١٤ ، العدد ١٤ ، ص ٢٠١٢ ، ص ١٢٢ .

(٣) إذ نصت الفقرة (٢) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ على أن : " ... وكذلك الارباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالاسهم والسندات " .

(٤) تنظر : الفقرة (٦) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .
(٥) د . عبد العال الصكبان ، الميزانية والضرائب المباشرة في العراق ، الطبعة الأولى ، مطبعة العاتي بغداد ، ١٩٦٧ ، ص ٢٩٦ - ٢٩٧ .

أي مصدر آخر غير خاضع لأية ضريبة بمعنى أن اشتراط المشرع احترام المتاجرة بالأسهم والسندات ما هو إلا لغو يتعذر إعماله وبالتالي يكون المكلف خاضعاً للضريبة حتى لو تاجر بالأسهم والسندات لمرة واحدة فقط ^(١).

كما نصت الفقرة (٥) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بأن تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية : " (٥) الرواتب ورواتب التقاعد ... " في حين أن الفقرة (٦) من المادة (٧) تنص على إعفاء (الرواتب التقاعدية) من الضريبة ، أي أن هناك تعارضاً جلياً بين الخضوع للضريبة والإعفاء منها .

نخلص من كل ما تقدم أن وجود خطأ ، أو نقص ، أو غموض ، أو تعارض في صياغة النصوص القانونية الضريبية تجعل من القانون الضريبي غير متوافق مع المراكز الأساسية التي يتطلبها نجاح أي نظام ضريبي هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يفتح ميداناً واسعاً أمام كثرة النزاعات الناجمة عن التأويلات والتفسيرات المختلفة وهو ما يؤدي بالنتيجة إلى زيادة حالات التهرب الضريبي وزيادة الفساد الإداري انطلاقاً من السلطات الممنوحة للموظفين الضريبيين لتفسير النصوص المعيبة من خلال الالتفاف على أحكام القانون الغامض أو الذي يعاني من نواقص ، لذلك ومن أجل تحقيق الاستقرار داخل البيئة الضريبية لا بد بالضرورة القضاء أو محاولة تقليل من هذه العيوب لإيجاد قواعد قانونية ضريبية واضحة من السهل التعرف عليها وفهمها من قبل مخاطبين بها ، إذ أن شعور المكلفين بأن الإدارة الضريبية تفسر ما شاب القانون الضريبي من غموض أو تسد ما يتضمنه من نقص يولد لديهم شعور بعدم الراحة اتجاهها وبالتالي فصم وطائد العلاقة فيما بينهم وبين الإدارة المالية والنتيجة سنكون أمام بيئة مضطربة تنفصم فيها أعمدة الاستقرار التي تتطلبها قاعدة اليقين الضريبي .

الخاتمة

أثمر بحثنا الموسوم بـ " فعالية صياغة النصوص الضريبية على اليقين الضريبي " عن مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات المتواضعة نقف عليها من خلال الآتي :

أولاً :- الاستنتاجات

١- إن صياغة النص الضريبي علم تجتمع فيه اللغة والقانون معاً ، وهذا يتطلب من الصائغ الحاذق أن يكون ذا معرفة ودراية بأصول

(١) علي هادي عطية مطر الهلالي ، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق ، مصدر سابق ، ص ٩٨ .

القانون بشكل عام ، وأن يكون ملماً إماماً كافياً بقواعد وأصول اللغة ، بهدف الوصول لصياغة ضريبية سليمة .

٢- إن الشروط اللازمة التي تتطلبها الصياغة السليمة للنص الضريبية والمتمثلة بـ " الكمال والشمولية ، الوضوح

وسهولة الفهم ، الصحة وسهولة الاستخدام " تمثل الوجه الحقيقي للمقتضيات الأساسية لقاعدة اليقين الضريبي .

٣- تمثل الصياغة الأداة التي يعبر المشرع من خلالها عن مادة القانون الضريبي بصورة الفاظ مكتوبة ، والدقة تجعل من القاعدة القانونية الضريبية صالحة للتطبيق لزمن طويل وتيسر فهمها بالنسبة للمخاطبين بها وتحدد مجالات تطبيقها في العمل ، بينما يؤدي التفكك وعدم الترابط في الصياغة إلى كثرة التعديلات التي سوف تلحق بالقواعد القانونية الضريبية وهو أمر معيب لا بد من تجنبه قدر الإمكان بغية المحافظة على الاستقرار الذي يتطلبه النظام الضريبي .

٤- إن القانون الضريبي كأى قانون آخر هو من صنع الإرادة الإنسانية ومن ثم فإن العيوب والنواقص لا بد أن تعتري نصوصه ، ومن هذا المنطلق ولغرض الوصول لنظام ضريبي سليم لا بد من محاولة تلافي العيوب التي تعتري صياغة النصوص القانونية الضريبية قدر المستطاع لأنها تعد بمثابة حواجز تقف حائلاً دون تحقيق الاستقرار اللازم لهذه النصوص .

ثانياً :- التوصيات

١- يتطلب الامتثال لقاعدة اليقين الضريبي حسن صياغة النصوص القانونية الضريبية كون هذه القاعدة تتضمن مجموعة من العناصر الضرورية لنجاح النظام القانوني الضريبي ، لذلك ومن هذا المنطلق نوصي المشرع العراقي بإعطاء قدر من الأهمية لموضوع الصياغة التشريعية وذلك عن طريق تأهيل خبراء للصياغة ، والعمل على إدراجها ضمن مفردات المناهج الدراسية لاسيما في الدراسات العليا لأن موضوعاتها قائمة على علم المنطق وعلم القانون .

٢- هنالك نصوص كثيرة في قوانين الضرائب العراقية تعترضها العيوب ، وقد اثبت الواقع العملي أن بعض هذه العيوب ترتب عليها زيادة في عدد المنازعات الضريبية ، هذا فضلاً عن أن بعض المكلفين قد استغل الثغرات المتخلفة عن هذه العيوب للتدخل من الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم ، لذلك ومن هذا المنطلق نوصي المشرع العراقي بإعادة النظر بهذه القوانين أخذ بنظر الاعتبار التطبيقات العملية والدراسات الفقهية التي شخصت مكان الخلل ووضعت مقترحات ملائمة لعلاجها .

٣- نوصي بإعادة صياغة النصوص الدستورية التي تطرقت للصلاحيات المالية للمحافظات غير المنتظمة في اقليم ، كونها نصوص يعتريها الترهل والغموض ، ولا يزال الخلاف محتدم بشأن المراد منها وآلية تطبيقها .

٤- نوصي بقيام مجلس النواب العراقي بإقرار قانون استناداً إلى المادة (١٢٢) من الدستور يتضمن رسم السياسة المالية والضريبية للمحافظات غير المنتظمة في اقليم .

٥- نوصي المشرع العراقي بتعديل قوانين الضرائب النافذة على نحو يحدد مصير اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية ، وذلك إما بإلغائها أو عدها مرحلة أولية للطعن يمكن للمكلف اللجوء إليها قبل التوجه للقضاء ، هذا فضلاً عن تحديد أي من القضاءين العادي أم الإداري هو المختص بنظر المنازعات الضريبية .

