

الاستثناء في قانون ضريبة الدخل العراقي دراسة مقارنة

د. قيس حسن عواد البدراني^(١)

المخلص

ان الغاية من دراسة هذا البحث اكنن في نطاق الأصول القانونية للتشريع الضريبي وهي الاستثناء الضريبي. لا يعد الاستثناء الضريبي خروج عن حكم القانون إلى نطاق غير مشروع وإنما يبقى في نطاق المشروعية الضريبية، ولهذا يجب التأكيد على دراسة هذا الاستثناء من حيث تحديد المفاهيم الرئيسية والأساس القانوني لها، وبعد تحديد هذه المفاهيم والأساس القانوني لها ومقارنتها مع القانون المصري تبين أن هذا الاستثناء جاء شاملاً للعديد من النصوص القانونية في كل من القانونين العراقي والمصري لنخلص الى اعتماده كوسيلة رئيسة ومستقرة في النظم الضريبية عند تنظيم التشريعات المختصة بشؤون الضريبة للخروج من أحكام القواعد الكلية تطبيقاً لمصالح عامة متغيرة من فترة إلى أخرى.

Abstract

The present research tackles the legal principles of tax legislation, viz. tax exception. Tax exception is not considered an outlaw act, but it is in the range of legality. This is why it is necessary to emphasize the importance of investigating that exception identifying its main principles and legal evidence. After that, it has been compared to the Egyptian law. It has been discovered that this exception is comprehensive involving many legal texts in both the Iraqi and Egyptian laws. The study concludes that this exception is an essential stable procedure in tax regulations when putting legislation about tax to get out of the total basics regulations to apply it for the sake of public interest which may be changed from time to time.

(١) مدرس، كلية القانون، جامعة الموصل.

المقدمة

اهمية البحث

تناول هذا البحث نطاق الاصول القانونية للتشريع الضريبي، من خلال احد الصيغ التي يستخدمها التشريع الضريبي في نصوصه وهي الاستثناء الضريبي، فالنص الضريبي يتضمن نوعين من الصيغ القانونية، الاولى الصيغة القانونية العامة التي تشكل قواعد كلية تطبق على الأشخاص والاموال التي تخضع للضريبة_ضريبة الدخل في هذه الدراسة_، وهذه الصيغ تنتج نظاما تشريعيا متكاملا من حيث الوعاء والاشخاص والادوات المنظمة لهذا التحاسب، والصيغة الثانية تمثل صورة اخرى ينص عليها التشريع الضريبي استكمالا للاغراض التي تدعو لها الصيغة الاولى فالاستثناء عن تطبيق احكام القواعد الكلية لا يعني الخروج عن حكم القانون الى نطاق غير مشروع وانما يبقى الامر في نطاق المشروعية الضريبية.

هدف البحث

ولتوضيح المدى الذي استخدم فيه المشرع الضريبي (العراقي و المصري) في كل من قانوني ضريبة الدخل صيغة الاستثناء يستلزم الامر رسم صورة واضحة للاستثناء الضريبي في هذا القانون من خلال تحديد المفاهيم الرئيسية و التأكيد على ان الاستثناء هو في الاساس صيغة قانونية مشروعة و ابراز الصور التي تمثل استثناء ضريبيا عن القواعد الكلية في قانون ضريبة الدخل ولا يخفى ما للدراسة المقارنة في هذه الحالة من دور في ابراز جوانب الصواب والخلل في استخدام الاستثناء في التشريع الضريبي وما ينجم عن ذلك من اثار قانونية واجتماعية واقتصادية.

تقسيم البحث

قسّم هذا البحث إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول : التشريع الضريبي مفاهيم أساسية.

المطلب الثاني : التعريف بالاستثناء الضريبي.

المطلب الثالث : صور الاستثناء في قانون ضريبة الدخل العراقي والمقارن.

المطلب الأول

التشريع الضريبي - بعض المفاهيم الرئيسية -

يعد تناول بعض المفاهيم الرئيسية في التشريع الضريبي مدخلا ذا صلة بالبحث في الاستثناءات الضريبية ومؤشرا على طبيعة الاستثناء الضريبي ومضامينه، فالتشريع الضريبي بشكل عام احد فروع القانون العام الداخلي الذي تغلب عليه اعتبارات القانون العام بمعنى تقديم وألوية المصالح العامة والمتمثلة في احد صورها البارزة بحق الخزينة العامة على غيرها من المصالح.

ويمكن إجمال نوعين من القواعد القانونية التي يحتويها التشريع الضريبي:-

أولاً: القواعد العامة، التي تسري على جميع أنواع الضرائب بغض النظر عن اختلافها في الوعاء الضريبي أو الأشخاص الخاضعة وما يدخل في إطار القواعد العامة المنظمة للتحاسب الضريبي.

ثانياً: وتشمل كافة القواعد التفصيلية التي تختص بها كل ضريبة من تحديد لنطاق السريان والوسائل المعتمدة في تحديد وجباية الضريبة وما ينجم عن هذه العمليات من شروط قانونية.

وقد تضمن التشريع الضريبي العراقي هذين النوعين من القواعد القانونية، والى جانب ذلك يمكن تحديد أهم السمات التي امتاز بها التشريع الضريبي العراقي في اطار من المقارنة مع التشريع الضريبي المصري وبالتركيز على قانون ضريبة الدخل كنموذج لهذا التشريع ولغرض التوضيح التمهيدي لطبيعة وصفة الإستثناء المعتمد في كلا القانونين.

١. ان التشريع الضريبي العراقي وضع لينظم نظاماً ضريبياً يتميز بالاسلوب الذي توسط التعدد والتنوع في الضرائب المفروضة في اطار الضرائب على الدخل _ ونظام الضريبة الموحدة، وهذه الوسيطة جعلت التشريع الضريبي العراقي يتناول الضرائب الى نوعين المباشرة وغير المباشرة وجاء مفهومه الخاص في النظام الضريبي في اطار الضرائب المباشرة على الدخل حيث ورد الوعاء الضريبي لضريبة الدخل متضمناً ست فقرات توزعت على مصادر للدخل متعددة مع وجود فصل للضريبة على ايرادات العقارات المستغلة في ضريبة مستقلة هي الضريبة على العقار، وفي المقابل نجد التشريع الضريبي المصري وكتأثير مترامك لنظام الضرائب النوعية الذي ساد الضرائب في مصر يميل الى تقسيم الدخل الى عدة مصادر ومن ضمنها الايرادات المتأتية من استغلال

العقارات ورغم هذا الطابع فقد تحول النظام الضريبي المصري الى مفهوم الضريبة الموحدة والذي هو نظام عالمي الطابع في اغلب النظم الضريبية المعاصرة دون استبعاد تأثير نظام الضرائب النوعية المأخوذ عن النظام الضريبي الفرنسي القديم (عبد الواحد، ١٩٩٥: ١٧).

٢. شخصية الضريبة ظاهرة في قانون ضريبة الدخل العراقي من خلال مراعاة المقدرة التكلفة للمكلف (في نطاق السماحات الشخصية) إلا أنها تبقى محددة في اطار الاسرة المباشرة للمكلف وفي المقابل نجد أن الشخصية في قانون ضريبة الدخل المصري اكثر شمولاً في الاعفاءات العائلية المقررة للاعباء العائلية (عبد العظيم، ١٩٨٦: ١٨٩)، ورغم هذه الشمولية إلا أنه بالاجمال لم يصل كلا القانونين الى المستوى الذي وصلت اليه بعض التشريعات الضريبية العالمية (القانون الفرنسي والانكليزي والامريكي) والتي اثرت في التأسيس لقواعد ضريبية ذات طابع عالمي نصت عليها العديد من دول العالم كنتاج لافكار وتطبيقات العولمة الضريبية اذ يبرز توجه عالمي واضح نحو الضريبة الموحدة كصورة للقانون الدولي الضريبي ان سمي كذلك مجازاً.

٣. ذاتية التشريع الضريبي ظاهرة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ من خلال الاجراءات التفصيلية المتعلقة بالتبليغ الضريبي والخروج عن احكام القواعد المستقرة في أن القانون العام والمختص في الفصل بالمعاملات المالية هو قانون المرافعات المدنية، والاتجاه نحو ايجاد نظام اجرائي مختص في مسائل ضريبة الدخل، كذلك النظام القانوني الخاص بفض منازعات الضريبة والذي لم يتبع ما يجري عليه الامر في احكام القانون الاداري والذي يأخذ بنظام اللجان ومحاكم القضاء الاداري بأسلوب تكاملي وانما مزج بين اللجان الإدارية الممنوحة سلطات ذات طبيعة قضائية وبين الدور الممنوح لمحاكم القضاء العادي (المدني) في فض المنازعات الضريبية مع ملاحظة ان صدور القانون رقم ١٠ لعام ٢٠٠٣ ادى الى السماح للمحاكم العادية في العراق بالنظر في دعاوى الضريبة وبكافة مراحلها دون ان يوضح القانون مصير اللجان الادارية والممنوحة صلاحيات قضائية كلجان الإستئناف وهيئة التمييز وهذا الغموض في القانون المذكور ادى الى تخبط الإدارة الضريبية في العراق من خلال الإجتهد بالسماح للطريقين القضائي والإداري ايهما اخذ به المكلف للفصل في المنازعة الضريبية فإن اعتمد الطريق الإداري يمنع عليه اللجوء الى المحاكم والعكس صحيح وهذا موقف غريب يجدر بالسلطة

التشريعية العمل على تلافي باصدار قانون واضح المعالم او اصدار تعليمات تفسيرية للقانون رقم ١٠ وسد هذا الغموض التشريعي، اما قانون ضريبة الدخل المصري فقد اتجه نحو الاخذ بنظام اللجان الادارية في مرحلة الإعتراض الأولي والاحالة لمحاكم القضاء العادي في درجات التقاضي الأعلى(مسعد، ٢٠٠٠: ٢٥٩).

ان هذه السمات تمثل بعض ما يمتاز به التشريع الضريبي في العراق ومصر، وكي يتم إبراز خصوصية القانون الضريبي وجب تناول الاصول التي يتشكل منها النص التشريعي الضريبي والمقصود بذلك ما يمتاز به من طبيعة ومكونات وما يعتمد عليه من مبررات وغايات.

طبيعة النص الضريبي

يحمل النص الضريبي خصائص القاعدة القانونية العامة في العمومية والتجريد، ولتحديد طبيعة القاعدة القانونية التي تتضمنها نصوص التشريع الضريبي فإن القاعدة القانونية بشكل عام إما تكون أمرة او مكملة او مفسرة وهي في هذه الانواع الثلاث ترمي الى تنظيم الحياة في المجتمع من خلال التأكيد على الحقوق والضمانات والقيود القانونية على استخدام هذه الحقوق والأوامر والنواهي التي يجبر الافراد على طاعتها، من هذا الاساس نجد أن القاعدة القانونية التي يحتويها النص الضريبي قاعدة أمرة من حيث الوصف القانوني لايجوز للافراد مخالفتها او الاتفاق على تطبيق ما يخالفها او استبعاد حكمها وهي قاعدة مطلقة من حيث التطبيق ولا مجال للاحتجاج في مخالفتها بحرية الافراد سواء عند تعديلها او تغيير احكامها او استبعادها وهذه الصلابة في المفهوم القانوني للقاعدة الأمرة لا يرجع الى طبيعة الأمر والنهي وإنما عدم إمكانية الاتفاق على مخالفتها(الصراف، ١٩٩٤: ١٩).

ان هذه الصيغة الأمرة للنص الضريبي تنطلق ابتداءً من مشروعية النص الضريبي بالدرجة الأساس والتي يُحتجُّ بها عند الاعتداد بالوامر والنواهي والتي هي مشروعية تؤكد فرض وجباية الضريبة وفقاً لاحكام القانون ولاتقف عند هذا الجانب فحسب وانما تمتد الى ضرورة مراعاة واحترام النظام العام من خلال التزام المشرع عند اصدار القانون الضريبي بجملة من المصالح الجوهرية التي تنظم الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ان هذا المحتوى للمشروعية يؤدي الى اضافة صفتين للنص الضريبي متعارضتين فالصلابة في الجانب الشكلي للمشروعية _ القانون المصدر الوحيد للنص الضريبي _ تتعارض مع المفهوم المرن للنظام الضريبي والذي لا يمكن رده الى قاعدة مستقرة يمكن ان تعتمد في

معظم النظم الضريبية، فالنظام العام امرٌ نسبي يتنوع ويختلف مضمونه حسب الزمان والمكان إستجابة لاحتياجات كل مجتمع ودرجة التطور المتحققة فيه، فما يعد ضمن مفهوم النظام العام في مكان ما ليس بالضرورة هو ذاته في مكان آخر وكذا الامر في ذات الزمان فما يعد نظاماً عاماً في زمان معين بظروف معينة قد لايعتد به كذلك في زمان آخر وبظروف اخرى، لذا فإن التعارض في هذه الحالة امرٌ مطلوب في محتوى المشروعية (صلابة في شكلية المصدر القانوني، ومرونة في محتوى النظام العام) أمران يكمل أحدهما الآخر، مثال ذلك ما كان منصوصاً عليه في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل من اعفاء لرواتب واجور ومخصصات موظفي الدولة وتحوّل الامر الى الغاء للاعفاء والنص على اخضاع مدخولات هذه الفئة لضريبة الدخل مجدداً لظروف زمانية ومكانية متغيرة (الامر الإداري، رقم ٤٩، ٢٠٠٤).

وتطبيقاً لطبيعة القاعدة الأمرة في القانون الضريبي نجد أن الصياغة في النص الضريبي قد اعتمدت اسلوب الصياغة الجامدة التي تعني التحديد الكامل لحكم القاعدة القانونية من وصف المكلف والواقعة المنشئة للضريبة بوصف منضبط لا يترك مجالاً للتقدير لدى المخاطب بالقانون الضريبي عند محاولة التعرف على تطبيق حكم هذه القاعدة (سلطان، ١٩٨٣: ٩٥).

إن الصياغة الجامدة أمرٌ يغلب على التشريعات الضريبية لعدة مبررات منها ارادة المشرّع في استقرار المعاملات المالية والتحديد الدقيق للمراكز القانونية التي يخاطبها التشريع الضريبي الى جانب تحقيق المقاصد الرئيسية التي يبغيها المشرّع الضريبي خاصة وأن الصياغة المرنة لو اعتمدت لأدت الى عدم تضمين القاعدة القانونية الضريبية حكماً ثابتاً ولا الوصف الدقيق للمخاطبين بالقانون، وانما وضع الأطار العام ويبقى تطبيق حكم القاعدة القانونية لمن يقوم بتطبيقها وبالتالي تتبين الحكمة التي توخّاها المشرّع الضريبي في اعتماد الصياغة الجامدة والابتعاد عن نقيضتها.

وهنا لا يخلو الامر من بعض النسبية فالتشريعات تتفاوت في درجة الاعتماد الكامل او شبه الكامل على الصياغة الجامدة للنص الضريبي وهذا ما نجده في قانون ضريبة الدخل في العراق الذي اعتمد في بعض نصوصه الاسلوب المرن لصياغة النص الضريبي نتيجة لطبيعة المقاصد التي يتطلبها المشرّع العراقي والتي يوفرها الاسلوب المرن من ذلك ما جاء به قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في تعريف الشخص غير المقيم في المادة الاولى بالذكر "

الشخص الذي لا تتوافر فيه شروط الاقامة المنصوص عليها^{١١}، وهذا نص عام رغم الإحالة الى فقرة أخرى إلا إنه لم يتناول التعريف بالتحديد الواضح لحكم القاعدة القانونية، فيما نجد في المقابل اسلوب الصياغة الجامدة التي استخدمها القانون المصري في النص على تطبيق ضريبة الدخل على ايرادات غير المقيم واطاف الى ذلك جملة من الشروط والمعايير المحددة لمفهوم غير المقيم (قانون ضريبة الدخل المصري النافذ، م٢).

المصلحة المعتبرة في التشريع الضريبي

إن تحديد المصلحة المعتبرة والتي يسعى المشرع القانوني الى تحقيقها في التشريع الضريبي تستلزم توافر عنصرين أساسيين (العنبركي، بلا-ت، ٩٠).

الأول: الهدف وهو الغرض الذي يسعى النظام الضريبي الى تحقيقه من تشريع الضرائب وهذا الهدف متعدد المضامين فمنه الهدف التمويلي الذي يعد هدفاً أساسياً وركيزة من ركائز المصلحة المقصودة من المشرع الضريبي، الى جانب الهدف الذي يتضمن محتويات اقتصادية واجتماعية تحددها طبيعة النظام السياسي الذي يسود الدولة والذي تعد الضريبة المرآة العاكسة لفلسفته السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

الثاني: المنفعة، والتي تنصرف ابتداءً الى إشباع حاجة سواء عامة فتلحق بالمنفعة لتكون (منفعة عامة) او خاصة لتتجرد المنفعة من العمومية، وقد فسّر الفقه المالي المعايير التي يقاس بها تحقق المنفعة والتي تعد من الاصول التي لا تخلو منها أي دراسة للمفاهيم المالية الرئيسية، وهي مفهوم نسبي لا يتحدد بزمان او مكان معين فهو متغير ومرتبطة بتوجهات السلطة السياسية للدولة والتي تسعى من خلال التشريع الضريبي الى تحقيق المنفعة العامة حسب مفهومها الذاتي(الموسوعة العربية الميسرة، ١٩٨٧ : ١٣٩).

المطلب الثاني

التعريف بالاستثناء الضريبي

الاستثناء في التشريع الضريبي يمتل وسيلة فنية يلجأ اليها المشرع القانوني لتطبيق مقاصده من خلال اخراج بعض المسائل الموضوعية من حكم القاعدة الضريبية العامة تحقيقاً لمصالح عامة.

ويمكن تعريف الاستثناء لغوياً بأنه اصطلاح نحوي يطلق على اخراج شئى من حكم قبله (الزلمي، ١٩٩٧: ٤٣٧) وبذات المعنى إخراج الشئى من الحكم العام او القاعدة العامة باحدى الادوات، ولقد قسم علماء اللغة الاستثناء الى نوعين متصل يكون فيه المستثنى من جنس المستثنى منه من ذلك ما نصت عليه المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ حول تنزيل الضرائب والنوع الثاني استثناء منقطع لا يكون فيه المستثنى من جنس المستثنى منه كأن يقال يمنح العراقي المقيم سماحاً في سنة نجوم الدخل عدا غير المقيم الذي يمنح السماح بنسبة عدد الاشهر الكاملة في العراق التي تمثل الإقامة الفعلية الى عدد أشهر السنة كاملة (مسعود، ١٩٦٧: ١٠١).

والاستثناء لدى الأصوليون احد ادلة التخصيص التي تعني قصر العام (في لفظ ومعنى النص) على بعض افراده بأخراج بعض مما يتناوله بدليل متصل بالنص او مستقل عنه (الزلمي، ١٩٩٧: ٤٣٤).

ولدى القانونيين في الاصطلاح إخراج بعض المسائل الجزئية من حكم القاعدة الكلية رعاية لمصلحة عامة^(١٣)، وفي الضرائب فإن الاستثناء يفهم منه اخراج بعض المسائل من الخضوع لحكم القاعدة القانونية العامة ترجيحاً للمصلحة العامة (الخرينة العامة) في الأغلب من نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ.

ويتفق التعريف اللغوي للاستثناء في اللغة العربية مع مضمون التعريف في اللغات الاخرى كالفرنسية والانكليزية، فالاستثناء في اللغة الفرنسية يعني تجنيب الشئى المستثنى الخضوع لقاعدة عامة او الاعفاء من حكم او واجب او اعتبار (cambridge learning dictionary, 2002, 228) وفي اللفظ الانكليزي (exception) بأنه الشخص او الشئى الذي لا يخضع لقاعدة او مجموعة او قائمة (الطماوي، ١٩٨٤: ٤٧٠).

مسوغات الاستثناء الضريبي

تعتمد التشريعات الى استخدام وسائل قانونية عديدة لتحقيق جملة أغراض تسعى لها، والتشريع الضريبي لم يخرج عن هذا الاطار والاستثناء احد النماذج المطبقة لهذه الفكرة والتي لا تخلو منه أي تشريعات اخرى ومنها الضريبية، وبما انه خروج على حكم القواعد الكلية المستقرة بأسلوب مشروع تحقيقاً لمصالح عامة التي تمثل جملة من الأغراض

والمسوغات ذات الطبيعة التاريخية والإدارية والقانونية بالدرجة الأساس مع وجود مسوغات أخرى تفصيلية.

١- المسوغات التاريخية، إذ نجد في التأريخ القانوني المبررات التي أدت الى استخدام الاستثناء في التشريع الضريبي وتطبيق أحكامه، فالاصل أن القاعدة الدستورية المستقرة هي عدم فرض الضرائب إلا بقانون يصدر من الجهة ذات الاختصاص، وهذه القاعدة رغم انها من اصول القانون الضريبي المنشئة له إلا انه تم الخروج عليها باستثناء محدد أخذ به نتيجة لظروف تاريخية الى التأسيس لقاعدة دستورية وادارية رغم انها في اساسها كانت استثناءً دستورياً وهي قاعدة التخويل او التفويض القانوني (دلاور، ١٩٥٤: ٣٠).

وبموجبها يتم تخويل سلطة معينة جزء من سلطات وصلاحيات سلطة أخرى، وطبقت هذه القاعدة في اطار مبدأ المشروعية الضريبية (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون) حيث مُنحت السلطة التنفيذية التفويض في اصدار قوانين الضرائب بشكل استثنائي على الاسلوب او القاعدة العامة في استقرار اصدار القوانين من قبل السلطة التشريعية وضرورة اقرارها من قبل ممثلي الشعب، وهذا الاستثناء وجدت له اسباب استثنائية محددة وضيقة النطاق وخاصة بعد انتهاء الحرب العالمية الاولى ونتيجة للمشاكل الاجتماعية التي ظهرت من مخلفات الحرب وما كانت تعانيه البرلمانات اساساً من صعوبات عجزت بسببها عن تحقيق الاصلاحات المطلوبة، أدت هذه الأسباب الى منح السلطة التنفيذية في فرنسا الحق في اصدار قوانين الضرائب استثناءً وفقاً لمفهوم السلطة اللائحية والتي أُطلق عليها مصطلح "قوانين التأهيل" وهي لوائح تفويضية تجعل السلطة التنفيذية مخولة بأصدار القوانين الخاصة بالضرائب دون الرجوع الى السلطة التشريعية لأغراض المصادقة اللاحقة، وقد منح الدستور الفرنسي لعام ١٩٥٨ التفويض للحكومة في إصدار مراسيم لها قوة القانون والتي تخرج عن نطاق القابلية للتعديل من قبل البرلمان إذا ما إنتهت الحالة الاضطرارية التي تم فيها اللجوء الى التفويض استثناءً، وهنا لا بد من الإشارة الى أن فرنسا استخدمت التفويض في اصدار قوانين الضرائب ولكن هذا الاستثناء لم يكن دائماً وإنما محدد بظرف زمني معين ومحدد (الطماوي، ١٩٨٤: ٤٧٠).

إن إصدار قوانين الضرائب وفقاً لحالة الضرورة او الظروف الطارئة تؤدي الى جعل هذه القوانين ذات صفة دستورية ليس بالارتكاز الى نصوص دستورية _ لأن قوانين التفويض

لا تنص عليها النصوص الدستورية _ وانما الى العرف الدستوري(دلاور، ١٩٥٤: ٣٤)، الذي يعتبر ان اللجوء الى قوانين التفويض يكون لفترة زمنية محددة إلا إن تكرار اللجوء الى هذه الوسيلة أدى الى فسح المجال للسلطة التنفيذية في الخروج على حكم القاعدة الدستورية وفقاً لمبرر الظرف الاستثنائي.

وقد ذكر في مشروعية المسوّغ المتخذ لتشريع قوانين التفويض (العرف الدستوري) وما أورده بعض الفقهاء من اسباب تؤكد صحة اللجوء الى قوانين التفويض (الطماوي، ١٩٨٤: ٤٨٢)، من عجز البرلمان عن تحقيق الاصلاح التشريعي ودور السلطة التنفيذية في اعتبارها الأقدر على تحديد مقتضيات القانون الضريبي من جهة وأن القانون الضريبي ذاته يمثل وسيلة تنفذ بها الحكومة توجهاتها واغراضها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وبالتالي هذه الشمولية تجعلها مَحْوَلَة بالسلطة الكاملة لتحقيق الاصلاحات المالية، إن هذه المبررات وغيرها يمكن أن تؤكد مشروعية قوانين التفويض الصادرة في شؤون الضرائب إلا أنه يجب عدم إغفال محدودية هذه القوانين من حيث الزمن والمضمون، فأن يصدر القانون من السلطة التشريعية _ وخاصة القوانين المالية _ يمثل ضرورة دستورية لضمان حقوق الخاضعين لحكم التشريع الضريبي،

ومن جهة أخرى فإن الاحتجاج بأن السلطة التنفيذية هي الاقدر على تحقيق الاصلاحات المالية أمر تتلافاه العديد من النظم البرلمانية بأعتماد نظام اللجان المتخصصة التي تمثل ضمانة تشريعية مهمة للرقابة وتدقيق اعمال السلطة التنفيذية وبالتالي لا يمكن الاحتجاج بمشروعية قوانين التفويض كي يبرر اعتمادها اسلوباً دائماً، إلا إنه في ذات الوقت فإن قيام السلطة التنفيذية بإصدار التشريعات اللازمة لتسيير دفة البلاد امر مطلوب، ولكن بقرارات، فالأصل أن القانون لا يعدل ولا يلغى إلا بقانون فإن إنهار الدستور والنظام السياسي يلغى الركن الشكلي للتمييز بين القانون بشكله العام والقرار الإداري ويتحول القرار الإداري ليصبح قانوناً بكل ما ينجم عن ذلك من آثار (الفقرة ١٠م، قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ).

٢- المسوغات الادارية، وترجع الى الجوانب التطبيقية ومن واقع عمل الادارة الضريبية الذي يتطلب اعتماد وسائل ومفاهيم تسهّل من تحقيق اغراض الادارة الضريبية من ذلك مفهوم السلطة التقديرية كمبرر رئيسي لاعتماد الاستثناء في اطار القانون الضريبي وخاصة في نطاق قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ففي العديد من حالات الاستثناء

عن حكم القاعدة الاصلية يتم الاحالة الى مفهوم السلطة التقديرية لتحديد مضمون ونطاق الاستثناء من ذلك ما نصت عليه المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والتي اقرت استثناءً امتداد واستمرارية تقديم الاعتراض الضريبي خارج مدة الاعتراض اذا توافرت الحالات الثلاث المتعلقة بالغيبة او المرض او السبب القهري إذ تُرك تحديد نطاق هذا الاستثناء الى دور السلطة التقديرية للإدارة الضريبية (حشيش، ١٩٩٩: ١١٤)، الى جانب مفهوم السلطة التقديرية نجد أن قصد تسهيل الاجراءات الادارية مبرر آخر لصحة اعتماد الاستثناء الضريبي من ذلك ما نصت عليه المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ من إن التنازل عن المنشأة _ محل التحاسب الضريبي _ قبل انتهاء السنة المالية يلزم كلاً من المتنازل والمتنازل له إخطار الإدارة الضريبية خلال ثلاثين يوم من تاريخ التنازل وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة استثناءً على مبدأ سنوية الضريبة وتحقيقاً لعدة اغراض منها الحفاظ على حقوق الخزينة العامة والوصول الى التقدير الدقيق للدخل الفعلي الخاضع للضريبة (الزلمي، ١٩٩٧: ٤٣٩).

٣- **المسوغات القانونية**، يؤسس لمشروعية الضريبة بمبدأ القانونية (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون) هذه المشروعية تنسحب لتشمل الاستثناءات التي ترد في القانون الضريبي، فالاستثناء نص قانوني من حيث الشكل يخرج على أحكام قاعدة كلية وارادة في نص قانوني آخر من حيث المضمون لذا فالاستثناء من حيث الأساس مشروع قانوناً لانه وارد في قانون ضريبي مشروع وبالتالي يتكون ما يطلق عليه بالنظام الضريبي القانوني المتضمن لقواعد قانونية أساسية والاستثناءات التي ترد عليها.

والى جانب الأساس القانوني لصحة الاستثناء الضريبي ومشروعيته، فإن الاعتماد على القواعد المستقرة في القانون الاداري تمثل المبرر القانوني الثاني الذي يستند اليه الاستثناء الضريبي، وذلك تأكيد واضح للأصول القانونية للضرائب التي تجعل القانون الدستوري والقواعد المستقرة في القانون الإداري أسس يعتمد عليها القانون الضريبي لتأكيد مشروعيته، وكذا الامر بالنسبة للاستثناء الضريبي، فنظريتي الظروف الاستثنائية والظروف الطارئة والتي هي نظريات اسست لقواعد مستقرة في القانون الإداري تعد مبرراً قانونياً تستند اليه السلطة التنفيذية عند اللجوء الى الاستثناء في القانون الضريبي كما اتضح فيما سبق في قوانين التفويض.

ويمكن أن يضاف على هذه المسوغات القانونية ما اوجده الفقه الاسلامي من قواعد اصولية فقهيية اوجدت المبرر لمشروعية الاستثناء من خلال القواعد الشرعية الاسلامية المتمثلة بقاعدة " الضرورات تبيح المحظورات والتي شكّلت استثناء للقاعدة الشرعية في لا ضرر و لا ضرار (م١١، قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ).

شروط الاستثناء

إن هذه المسوغات التي اوجدت الحجية القانونية لصحة اعتماد الاستثناء في نصوص القانون الضريبي لا تلغي ضرورة تحديد الشروط والمقومات التي يجب أن يتوافر عليها الاستثناء فكونه خروج على حكم القاعدة الكلية يلزم الامر أن يكون الخروج بقدره قياساً لحكم القاعدة الشرعية " الضرورات تبيح المحظورات وتقدرُ بقدرها " بمعنى أن تكون هناك شروط ومقومات يلزم توافرها في الاستثناء كي ينطبق عليه هذا الوصف ويستمد حجيته القانونية.

ويمكن ارجاع الشروط المطلوبة لصحة الاستثناء بما يأتي:

(١) الشروط المتعلقة بالجوانب الشكلية والإجرائية لكل حالة من حالات الاستثناء التي يتضمنها القانون الضريبي، من ذلك ما اورده قانون ضريبة الدخل العراقي في حالة ترحيل الخسائر (الزحيلي، بلا-ت: ٥٩) والتي تمثل استثناءً على تنزيل الخسارة في سنة حدوثها باشتراط قناعة السلطة المالية بصحة الخسارة الضريبية، ولتحقيق معنى الإقناع فإن جواز ترحيل الخسارة يلزم المكلف بأن يقدم الاقرار الضريبي المتضمن تصريحاً بالخسارة الحاصلة مع استكمال كافة الشروط الاجرائية لضمان صحة الاقرار وتقديم الوثائق القانونية التي تثبت صحة الخسارة بوثيقة الاقرار الضريبي.

(٢) الشروط الموضوعية، والتي تتعلق بمضمون الاستثناء ذاته ومن ذلك:

١- أن يكون محدد النطاق، وذلك تطبيقاً لحكم القاعدة القانونية بأن الاستثناء لا يقاس عليه (م٢، قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ)، ومضمون هذه القاعدة يفيد بمحدودية نطاق الاستثناء خاصة من حيث التطبيق وأن يقتصر في نطاق الحالات الواردة في النصوص الصريحة دون أن يعد استثناء ما يمكن أن تورده النصوص القانونية من الفاظ تفيد القياس كما في (مثل، كا... الخ).

ب- التزام الاستثناء من حيث المضمون بمفهوم المصلحة العامة، فالخروج على حكم القاعدة الكلية لأغراض تتنافى مع مفهوم المصلحة العامة او تتعارض معه يؤدي الى عدم اعتبار النص القانوني استثناءً _ رغم ما يمكن أن يستخدم من ادوات الاستثناء اللغوية _ لأنه يفقد عنصراً مهماً من عناصر صحة الاستثناء في النص القانوني وهي تحقيق المصلحة العامة. ولا بد من الاضافة في هذا المجال أن تحديد مضمون المصلحة العامة رهن بطبيعة النظام القانوني والاجتماعي والاقتصادي للدولة ورغم هذه النسبية في تطبيق مفهوم المصلحة العامة إلا أن مضمون المصلحة العامة يفترض في أن تتوخى النصوص القانونية مصلحة المجموع في إطار من التنظيم القانوني المحدد والتأكيد من تحقق هذه المصلحة رهن بسلطة وسيادة القانون في الدولة.

المطلب الثالث

صور الاستثناء في قانون ضريبة الدخل والمقارن

تناول قانون ضريبة الدخل العراقي والمصري حالات عديدة للاستثناء الضريبي، وقد كان هذا الاستخدام لهذا الأسلوب واضحاً في العديد من النصوص القانونية سواء في اطار القواعد الرئيسية المنظمة لقانون ضريبة الدخل _ في نطاق السريان القانوني _ أم في القواعد الموضوعية التي تتناول التنظيم الفني للضريبة، لنجد أن استخدام القانون الضريبي للاستثناء في بعض الحالات تجاوز اطار الخروج عن حكم القاعدة الكلية ليتحول بذاته الى قاعدة مستقرة في التنظيم القانوني لضريبة الدخل تحقيقاً لأغراض متعددة.

أولاً : الاستثناء في سريان قانون ضريبة الدخل

يسري قانون ضريبة الدخل في عدة اتجاهات، فهو يسري على جملة من الاموال التي حددها القانون (الوعاء الضريبي)، وفي هذا الخضوع يتم تحديد الاشخاص المكلفة بدفع ضريبة الدخل (السريان الشخصي) وذلك في فترة زمنية يقررها القانون (السريان الزمني)، وفي هذه الصور المتعددة الاوجه لسريان قانون ضريبة الدخل يبرز استخدام الاستثناء كاحد الوسائل المعتمدة في صياغة النصوص الضريبية وكما يأتي:

١- الاستثناء في السريان الموضوعي "الوعاء الضريبي"

تميّز الوعاء الضريبي لضريبة الدخل حسب القانون العراقي النافذ بكونه اعتمد نظام الضريبة الذي ينقسم الوعاء الضريبي فيها الى عدة مصادر (دخل العمل ودخل رأس

المال والدخل الناتج من العمل ورأس المال) وفقاً لمفهوم الدخل الصافي، وقد جاءت المادة الثانية في فقراتها الست لتتناول الوعاء الضريبي (العلي، ٢٠٠٢: ٢٧٠)، وقد تميزت هذه الفقرات بالاحاطة بكافة المصادر التي تخضع للضريبة، وجاءت الفقرة السادسة لتؤكد على ذلك من خلال النص على خضوع أي مصدر آخر للضريبة إن لم يكن معفى بقانون أو خاضع لاية ضريبة اخرى، ورغم هذا الاطار من العمومية في سريان الضريبة على الاموال نجد أن الاستثناء لم يخلو منه في حالتين بارزتين

الأولى: استثناء الأرباح الرأسمالية من الخضوع لضريبة الدخل.

وذلك في الألفاظ الصريحة للفقرات التي حدت الوعاء الضريبي حسب المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، إذ لم يرد النص بخضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة رغم ما يمكن أن يُذكر من كون الفقرة السادسة جاءت بنص عام يغني عن التصريح بخضوع الأرباح الرأسمالية (فقرة ٤، م ٢، قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ)، إلا إن ما يؤكد حقيقة الاستثناء ما جرى عليه العمل من قبل السلطة المالية بعدم إخضاع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل معتمدة في هذا التصرف على إلغاء خضوع هذا المصدر من الضريبة وفقاً لقانون ضريبة الدخل النافذ مقارنة بالقانون الذي سبقه والذي ورد فيه النص صريحاً على خضوع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل (الهيئة العامة للضرائب ٢٠٠٢).

الثانية: الاستثناء الذي اورده المشرع العراقي في القرار رقم ١٢٠ الصادر عام ٢٠٠٢، والذي اخضع الايرادات الناجمة عن نقل الملكية العقارية او حق التصرف فيه لضريبة مقطوعة تقدّر وفق قيمة العقار او بدل البيع ايهما أكثر وذلك وفق مفهوم الدخل الاجمالي، وفي ذلك استثناء واضح وصريح عن باقي مصادر الدخل التي أوردتها المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل النافذ التي يعد الدخل الصافي الاساس الذي يتم التحاسب الضريبي بموجبه وما يمكن أن يترتب على هذا الاستثناء من نتائج منها:

(١) عدم شمول الايرادات الناجمة من نقل الملكية العقارية او حق التصرف فيه من تنزيل التكاليف، او احتساب السماحات الشخصية والعائلية والتي تعد من القواعد الرئيسية التي تنظم نطاق السريان الضريبي على مصادر الدخل الاخرى.

(٢) يمثل هذا الاستثناء من جهة اخرى استحداثاً لضريبة مقطوعة لها اساسها الذي يتم التحاسب وفقاً له _ مفهوم الدخل الاجمالي _ ولها اسعارها الضريبية المستقلة عن

الاسعار المقررة في قانون ضريبة الدخل والتي لم تفرق بين مصادر الدخل (الوعاء الضريبي) وبعضها الاخر.

إن هذين الاستثنائين رغم التوافق من حيث شكل الاستثناء إلا إن الاختلاف فيما بينهما بين فالاستثناء في خضوع الارباح الرأسمالية اكتفى بعدم النص على خضوع هذا المصدر لضريبة الدخل في حين تجاوز الأمر في الاستثناء الثاني الى فرض ضريبة جديدة مقطوعة وفقاً لنظام من التحاسب الضريبي مغاير لما هو معتمد في باقي مصادر الدخل الاخرى.

وعند مقارنة ماسبق بموقف قانون ضريبة الدخل المصري في اطار السريان الموضوعي لضريبة الدخل نجد أنه نصّ صراحة على خضوع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل، إذ اعتبر أن الأرباح الناجمة عن بيع أي اصل من الأصول الرأسمالية تخضع للضريبة مما يؤدي الى تنزيل اثمان بيع الأصول الرأسمالية المستخدمة في شراء أصول رأسمالية انتاجية من الدخل خلال ذات السنة التي تمّ فيها البيع (م٢٠)، قانون ضريبة الدخل المصري، ١٩٩٣).

ورغم هذا الاختلاف في موقف القانون المصري عن نظيره القانون العراقي نجد أن الاتفاق قد برز في الإيرادات الناجمة عن نقل الملكية العقارية والتي يعنون لها ب (إيرادات الثروة العقارية) أي إيرادات نقل الملكية العقارية وإيرادات الاراضي الزراعية وإيرادات العقارات المبنية، إذ يجعلها خاضعة لأسعار ضريبة خاصة بها استثناءً على الاسعار المقررة لإيرادات الاراضي الزراعية وإيرادات العقارات المبنية، دون اغفال طبيعة النظام الضريبي المصري في ضريبة الدخل والذي لا يزال يحتوي على مضمون الضرائب النوعية من وجود اسعار ضريبية مستقلة ومختلفة لكل مصدر من مصادر الدخل رغم التحوّل الى نظام الضريبة الموحدة (عبد الواحد، مصدر سابق، ١٩).

٢) الاستثناء من حيث السريان الشخصي

لم يخلو سريان القانون الضريبي على الاشخاص من وجود لاسلوب الاستثناء القانوني إلا إنه كان محدداً ويمكن اعتباره استثناء عاماً، نصت عليه الفقرة عاشرًا من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل العراقي عندما حدّدت مدة زمنية لأقامة الشخص العراقي مدة لا تقل عن (٤ أشهر)، واجاز القانون الخروج عن هذه القاعدة الرئيسية في تطبيق سريان قانون

ضريبة الدخل والغاء شرط الإقامة لمدة محددة في العراق وفق عدة شروط (ف ١٠، م ١)، قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ):

(١) أن يكون الشخص الطبيعي عراقي (متمتعاً بالجنسية العراقية).
(٢) أن يسكن العراقي خارج العراق، وأن يكون مرتبط برابطة مع السلطة العراقية (موظفي الدولة المقيمين في الخارج، المعارة خدماتهم من الحكومة العراقية الى شخص معنوي في الخارج، الموظف المتقاعد والذي رغم انقطاع العلاقة الوظيفية مع الدولة إلا إن استمرار تقاضيه للرواتب التقاعدية والمخصصات يخوله الخضوع لضريبة الدخل).
ويلاحظ انه في هذه الحالة ورد استثناء جزئي يتمثل بعدم شمول العراقيين من غير المرتبطين بعلاقة او رابطة رسمية (وظيفية-مالية) مع الدولة العراقية بالخضوع لضريبة الدخل والمقيمين في الخارج مما يدل على أن هذا الاستثناء هو تطبيق للقاعدة المستقرة في كون الإقامة المعيار الرئيس لتحديد نطاق السريان وأن ما يحدد هذا النطاق (معيار الجنسية) مستخدم في إطار محدود وبقصد تأكيد معنى الإقامة لا غير.

والاستثناء الثاني والمتعلق بذات المادة (١-فقرة ١٠) والذي كان الغرض منه الخروج من حكم القاعدة الرئيسية في اشتراط مدة محدده للإقامة (للشخص الطبيعي-العراقي) الذي اعتبر أن مجرد تحقق الغيبة المؤقتة مع وجود موطن دائم الى جانب محل العمل الرئيس (إن تحققت هذه الحالات) يمكن اعتبار هذا الشخص الطبيعي مقيماً استثناءً على حكم القاعدة الرئيسية، وهنا لابد من تحديد النتائج المترتبة على الاخذ بهذا الاستثناء إذ أن ورود هذه الحالات الثلاثة دون وجود شروط او معايير تحدد نطاق هذه الحالات يؤدي الى الرجوع الى مفهوم السلطة التقديرية وهنا بعد الاستثناء في هذه الحالة الوسيلة القانونية للاحالة الى تقدير السلطة المختصة مع الاخذ بالاعتبار أن المسألة مجرد وقائع يختلف تقدير تحققها ومنطقيتها من قضية الى اخرى رغم ما يقال من استقرار الاراء نتيجة للقرارات الصادرة في مثل هذه الحالات إلا أنها تبقى مفتوحة على كافة الاحتمالات دون وجود التحديد المطلوب للشروط المقررة لحالة الغيبة المؤقتة، ووجود الموطن الدائم مع وجود محل العمل الرئيس، وهنا يظهر دور الفقه المالي في البحث عن معايير وشروط تحدد نطاق تطبيق كل حالة وهذا ما تحقق بالنسبة لحالة (وجود محل العمل الرئيس) حيث اتجه الفقه المالي اتجاهاً (العلي، ٢٠٠٢، ١٩٦، الدجيلي، ١٩٨٨، ٤٥)

الأول: يضع شروطاً ذات طبيعة مادية لمضمون محل العمل الرئيس (من بناء واثاث) الى جانب الطبيعة القانونية (الحصول على الموافقة القانونية بممارسة النشاط التجاري).
الثاني: لم يشترط الطبيعة المادية وانما مجرد أن تمارس أنشطة تجارية بصورة متكررة وعلى وجه الاعتياد تكفي لتحقيق شرط محل العمل.

ويلاحظ في قانون ضريبة الدخل المصري رغم التشابه مع القانون العراقي من حيث اعتماد أكثر من معيار لتطبيق السريان القانوني على الأشخاص إلا إنه كان واضحاً من حيث الاعتماد على المعايير وجاء القانون بمعايير رئيسة متساوية من حيث المدى والتطبيق (م)، قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧، ١٩٩٣) دون ان ينص على حالات تستثنى من أحكام المعايير الرئيسية فهو لم يميز بين المصري والاجنبي من حيث مدة الإقامة (١٨٣ يوماً في مصر ليعد مقيماً) وبالتالي لا مجال للاستثناء في هذه الحالة (سواء ممن يحملون الجنسية المصرية او من الاجانب)(حجازي، ٢٠٠١، ٨٤).

٣- الاستثناء في سريان القانون من حيث الزمان

يحكم سريان قانون ضريبة الدخل من حيث الزمان مبدأ رئيس هو سنوية الضريبة فالضريبة يتم تقديرها وتحصيلها وفقاً لمفهوم السنوية، وذلك تحقيقاً لجملة من المبررات في كونها مناسبة زمنياً لممارسة النشاط الاقتصادي وحدث نتائج هذا النشاط، وتتفق مع اصول التحاسب المالي وتوافقها في ذات الوقت مع سنوية الميزانية العامة والتي توضح لفترة سنة وبما يتفق مع الإيرادات العامة ومنها الضرائب لتمويل النفقات العامة للدولة.
وينتج عن ذلك أن كل سنة مالية مستقلة بذاتها من حيث التحاسب الضريبي (تقديراً وتحصيلاً) دون أن تتجاوز في ذلك على سنة مالية أخرى سابقة او لاحقة، ومع ذلك يتبين وجود استثنائين رئيسيين.

الأول: الخروج عن الاطار الضيق المحدد بفترة السنة المالية من بدايتها الى نهايتها، فقد تنشأ أحوال تؤدي الى التحاسب الضريبي لأقل من سنة مالية، كما هو الحال في انقطاع الإقامة للشخص المقيم في العراق، وقد اجاز القانون للادارة الضريبية أن تحاسب المكلف المقيم ضريبياً (تقدير الضريبة وتحصيلها قبل انتهاء السنة المالية وذلك ابتداء من تاريخ مزاولته لنشاطه في السنة المالية وحتى تاريخ التوقف عن العمل في فترة تقل عن السنة) (العمرى، ٢٦٩، ١٩٨٩) ومن مفهوم المخالفة لهذه الحالة حالة بدء النشاط الاقتصادي في اثناء

السنة المالية وليس في بدايتها وفي هذه الحالة يكون التحاسب لفترة زمنية لا تستغرق سنة كاملة مما يعد خروجاً واضحاً على مبدأ سنوية الضريبة.

وفي ذات المفهوم نجد أن مبدأ السنوية يقرر استكمال انتهاء السنة التي تحقق فيها الدخل والتحاسب الضريبي عنه في السنة اللاحقة لها (السنة التقديرية) ومع ذلك فإن القانون العراقي نص على إمكانية التحاسب الضريبي في ذات السنة التي نجم فيها الدخل وذلك نتيجة لطبيعة الدخل ذاته ولأغراض محاسبية الى جانب الغرض الأساس في استقرار المعاملات المالية، وفي ذلك نص قانون ضريبة الدخل العراقي (ف٢، م٣)، قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ) على أن يكون التحاسب الضريبي عن إيرادات نقل الملكية العقارية في ذات السنة التي تحققت فيها وكذا الحال إيرادات الرواتب المدفوعة لموظفي القطاع العام والقطاع الخاص.

ونجد في ذلك أن قانون ضريبة الدخل المصري قد أخذ بهذا الاستثناء عندما قرّر التحاسب الضريبي استثناءً على أساس سنة نجوم الدخل وليس السنة التقديرية وذلك في اطار الاريح الناجمة عن رؤوس الأموال المنقولة وكذا الحال بالنسبة للرواتب والاجور وما في حكمها (م١٠، ١١، ١٤)، قانون ضريبة الدخل المصري النافذ) ويبرر الاستثناء على اساس طبيعة هذه النوعية من الإيرادات من الاستمرارية في التحقق (حشيش، ١٩٩٩: ١٢٠)، مما يعد عاملاً مغرياً للمشرع الضريبي بأغتنام فرصة توزيع هذه الإيرادات والاعتماد على أسلوب التحصيل الدوري من المكلفين.

الاستثناء الثاني: وذلك من خلال الخروج على قاعدة استقلال السنوات الضريبية، سنوية الضريبة يؤدي الى نتيجة مهمة بأن لا يتم التحاسب عن أي دخل في السنة التي تحقق فيها (من خلال حساب الاريح المتحققة وخصم التكاليف والسماحات المقررة) ومع ذلك نجد أن قانون ضريبة الدخل العراقي قد أقر استثنائين عن هذه القاعدة (م٨)، قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ).

١- ما يختص بتنزيل الديون المعدومة، حيث اعتبرت المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل العراقي أن تحقق انعدام الدين والذي هو مسألة وقائع تحتمل القبول او الرفض من السلطة المالية تقوم بتنزيله في السنة التالية على سنة تحقق (التعدّر في التحصيل) وفي ذلك خروج على مبدأ استقلال سنوات تنزيل التكاليف الجائزة الخصم، وفي ذات الوقت فإن هذه الفقرة المتعلقة بالديون المعدومة اضافت استثناءً اخر يقرر أن تحوّل الدين من

الدين المعدوم الى الدين الجيد (المتحقق التحصيل) يجعله خاضعاً للضريبة في سنة اخرى (السنة التي تم تحصيله فيها) بغض النظر عن سنة نشوءه او استحقاقه القانونية.

٢- ترحيل الخسائر، حيث يعد خروجاً على مبدأ تنزيل الخسائر في السنة التي تحققت فيها عندما أجاز القانون لأغراض محاسبية، على اعتبار أن الخسارة التي لا يستطيع المكلّف تنزيلها إمّا لعدم وجود الأرباح من مصادر الدخل الأخرى الخاضعة للضريبة والكافية لتنزيل مقدار الخسارة فيها أو لعدم تحقق الأرباح في الأساس، ولذا أجاز القانون للإدارة الضريبية ترحيل خسائر المكلّف لخمس سنوات متتالية استثناءً على قاعدة استقلال السنوات الضريبية بشرط أن يتم التنزيل في ذات المصدر الذي تحققت فيه الخسارة (م١١)، قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ مع اشتراط أن يكون التنزيل لنصف الدخل المتحقق والباقي يخضع للضريبة، وقد جاء بهذا الاستثناء قانون ضريبة الدخل المصري في المادة ٢٨ منه عندما أجاز الترحيل لخمس سنوات متتالية وتنزيل الخسارة مع ملاحظة أنه لم يشترط التنزيل في ٥٠٪ من الإيرادات المتحققة وإنما يكون التنزيل في مجمل الإيرادات دون تحديد نسبة معينة بغرض تغطية مقدار الخسارة دفعة واحدة وبقصد تشريعي واضح في تغطية الخسارة في أقل ما يمكن من السنوات دون اشتراط الإلزامية في تقسيم الخسارة بأقساط محددة تتفق مع نصف الدخل المخصص لتنزيل الخسارة منه (بيومي، ١٩٩٥: ٦٠).

والملاحظ على الاستثناء الوارد في قانون ضريبة الدخل المصري أنه قد ورد في إطار موردين معينين (الأرباح التجارية والصناعية وإيراد النشاط المهني) ولم يشمل بذلك باقي أنواع الإيرادات التي ينظمها قانون ضريبة الدخل، وقد أقرّ الفقه المصري أنه رغم هذا الاستثناء في مبدأ استقلال السنوات المالية إلا أن القاعدة تبقى مستقرة في أن الأصل أن الضريبة بالأجمال موحدة على كافة مصادر الدخل المتحققة للمكلف بعد خصم جميع التكاليف والاعباء العائلية.

ثانياً. الاستثناء في نطاق التنظيم الفني لضريبة الدخل

ويتمثل ذلك باستثناءات متعددة نصّ عليها قانون ضريبة الدخل العراقي والمقارن

في المسائل التنظيمية لضريبة الدخل

١- في نطاق التقدير للدخل الخاضع للضريبة

يعد التقدير الضريبي وسيلة رئيسة تقوم الادارة الضريبية بها في سبيل الوصول الى الضريبة المستحقة وذلك في جملة من الاجراءات القانونية الضامنة لتحقيق النتيجة المطلوب وهي الوصول الى الدخل الحقيقي لغرض الضريبة عليه وبناءً على هذا التقدير يطالب المكلف بدفع الضريبة، ومتى تحقق ذلك يكون قد أدى ما عليه من التزامات في السنة المالية التي يتحاسب عنها ضريبياً تحقيقاً لمبدأ مهم وهو استقرار المعاملات المالية ويؤدي ما سبق الى اعتبار عدم الرجعية في تطبيق القوانين قاعدة مستقرة في كل النظم القانونية، إلا أن النظم القانونية استثنت التشريعات الضريبية من هذه القاعدة القانونية المهمة عندما أجازت الرجوع في تطبيق قوانين الضريبة خلافاً لما استقر عليه الأمر في التعامل القانوني، ويرجع المبرر في هذا الاستثناء الى ما قد يحققه التقدير الضريبي غير الحقيقي من اثار مالية واقتصادية (نقص في حصيللة الخزينة العامة من ايرادات الضريبة والاضرار بالمصلحة العامة) وعلى ذلك أجاز القانون الضريبي الرجوع على مبدأ عدم رجعية القوانين ولكن في إطار محدد وفي حالات معينة.

وقد نص قانون ضريبة الدخل العراقي في هذا الإطار على حالة الرجوع عن التقدير ورغم ما قد يذكر في هذه الحالة من عدم الاستقرار في المعاملات المالية محققاً بذلك جملة من الآثار السلبية (الاجتماعية والنفسية) التي تؤثر سلباً في الأغراض التي يسعى التشريع والإدارة لتحقيقها، ونتيجة لهذه الاعتبارات يمكن اعتبار الاستثناء قد جاء في بعض جوانبه مقيداً بحدود معينة.

إن الأصل في مشروعية الرجوع في التقدير يرجع الى ان قانون ضريبة الدخل يعتمد الدخل الحقيقي كمعيار رئيس في فرض الضريبة ويستند بالدرجة الثانية الى معيار الدخل التقديري للوصول الى اقرب ما يمكن تحقيقه من الدخل الحقيقي، والمادة (٣٢) والتي أقرت الرجوع في التقدير تؤكد على أن الدخل الحقيقي هو الاساس في احتساب ضريبة الدخل (عجينة، ١٩٦٥، ٣٢٥).

١) اذا لم يجري تقدير دخل المكلف مطلقاً لأي سبب (عائد لادارة أم للمكلف) منذ بدء ممارسته نشاطه الاقتصادي، فهنا أجاز القانون لادارة الضريبية أن ترجع في تقديرها لدخل المكلف الى المدة التي تعتبرها بداية تحقق الايراد الحاصل وهذا الامر متروك لتقدير الادارة الضريبية دون وجود نطاق زمني صريح تناولته هذه المادة.

٢) اذا تم التقدير وتبين بعد اجرائه ان الدخل المقدّر لا يتفق وحقيقة الدخل المتحقق فعندها يتم الرجوع لخمس سنوات سابقة على اخر سنة تقديرية باعتبارها مدة كافية لقطع الشك لدى الادارة الضريبية حول سوء نية المكلف في هذه الحالة.

إنّ هذه الحالة يظهر فيها الاختلاف عن سابقتها في وجود التحديد الصريح لألفاظ النص بنطاق الاستثناء، فإذا تم اكتشاف مقدار الدخل نتيجة لاخبار تحريري او أي واقعة تثبت او تظهر الدخل الحقيقي تجعل المكلف خاضعاً للرجوع في تقدير دخله، والسبب في هذا الاختلاف بين الحالتين من حيث تحديد المدة الزمنية للرجوع في التقدير أن الادارة الضريبية اعتبرت حالة الاستثناء الاولى توافرت فيها سوء النية الصريح لدى المكلف بعدم الخضوع للضريبة ومحاولة التهرب الكامل من الضريبة مما يجعل الشك قائماً لدى الادارة الضريبية في الرجوع الى الفترة التي تقدّمها لبدء تحقق الدخل الحاصل لدى المكلف المتهرب من اداء الضريبة وذلك رهن بكل واقعة وفقاً لمفهوم السلطة التقديرية للادارة الضريبية.

وقد أقرّ قانون ضريبة الدخل المصري مبدأ الرجعية في القانون الضريبي استثناءً على القاعدة العامة بعدم الرجعية في القوانين من خلال اجازة ما اسماء بالتقدير الاضافي وفقاً لوقائع محددة يغلب معها سوء النية الواضح من خلال تصرفات المكلف وذلك في الحالات الثلاث الاتية (المواد ١٥٢، ١٥٣):

- ١- استخدام وسائل وطرق احتيالية يجري فيها تقدير الضريبة باقل من الحقيقة.
- ٢- زيادة دخل المكلف بصورة لا تتفق والدخل المصرحّ عنه.
- ٣- في حالة وفاة المكلف ونتيجة لذلك ظهر ان مقدار التركة لا يتناسب مع الدخل المصرحّ عنه.

وبتوافر أي من الحالات السابقة يجري تقدير دخل المكلف بصورة مضافة الى التقدير السابق وذلك عن خمس سنوات سابقة على اكتشاف عناصر الدخل غير المصرحّ بها، إن القانون المصري يعتمد في هذا الاستثناء على حالات محددة ومشمولة جميعها بنطاق زمني محدد خلافاً للقانون العراقي الذي اعتمد مفهوم القاعدة العامة في الاستثناء دون تحديد النطاق في حالة، مع حصول التحديد الزمني في حالة اخرى ولم ينص على ما يمكن أن يجعل التقدير والرجوع فيه يمثل وقائع يقع عبّ إثبات صحتها على الإدارة الضريبية وليس المكلف عند اعتراضه أمام المحكمة المختصة بنظر التقدير الضريبي (حشيش، ١٩٩٩: ٣١٥).

٢- الاستثناء في اجراءات التبليغ الضريبي

للتبليغ في اطار القانون الضريبي اثره المهم في حماية الحقوق وتاكيد الالتزامات للمراكز القانونية في العملية التشريعية، فإلتزام القانون الضريبي الادارة بان تبليغ وتخطر المكلف باجراءات التقدير وتحصيل الضريبة يحقق اثاراً مهمة منها احتساب مدد الاعتراض الضريبي واحتساب مدد تحقيق وفرض الاضافة الضريبية وما الى ذلك من اثار قانونية، ونتيجة لذلك نجد أن موضوع التبليغ في إطار قانون ضريبة الدخل قد ورد النص عليه صراحة وبصورة تفصيلية وبنصوص خاصة ذات ذاتية واضحة بشكل يجعلها استثناءً على القواعد العامة التي تجعل قانون المرافعات المدنية هو المرجع في تحديد اوصاف التبليغ في مسائل المعاملات المالية.

ولذا يبرز الاستثناء بشكل واضح في اعتبار قانون ضريبة الدخل أن تحقق التبليغ والقصد من ورائه اعلام المكلف بالواقعة التي تروم الادارة الضريبية تنفيذها (قرار التقدير، دفع الضريبة) هو أمرٌ موضوعي بمعنى أن تحقق مضمون التبليغ اسبق في القصد من اتباع شكليات التبليغ بحد ذاته، رغم أن القانون الضريبي قد نظم هذه الشكليات من خلال المدد الزمنية واماكن التبليغ، إلا أنه اعتبر بالدرجة الاساس أن أي خطأ او نقص في الشكل او سهو في التبليغ لا يجعل التبليغ باطلاً خلافاً لما عليه الحال في قانون المرافعات المدنية العراقية التي يكون فيها للشكلية الدور الاساس في اثبات صحة التصرف من عدمه، وتؤكد هذا الاختلاف في المدد القانونية المقررة لاجراء التبليغ بالنسبة للمكلف الموجود داخل العراق والمقيم خارجه حيث اختلف فيها عن المدة المقررة لذات الامر بالنسبة لقانون المرافعات المدنية(ف٢،م٤٢، قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ).

أما قانون ضريبة الدخل المصري فقد جاء النص فيه صريحا على اعتماد اجراءات مستقلة في التبليغ في مسائل الضريبة ويميل الفقه المصري الى ضرورة العمل على اصدار قانون خاص بالمرافعات والاثبات الضريبي اسوة بالقانون الفرنسي في هذه الحالة (Bouvier, 1996, 67) وقد جاء قانون الضريبة المصري في النص التفصيلي على الاجراءات عموماً ومنها التبليغ الضريبي وبشكل تفصيلي يتجاوز مجرد الاستثناء والخروج على حكم قانون المرافعات المدنية والتجارية والذي يعد القانون العام في هذا الخصوص، إلا أنه قد قيد الاجراءات الخاصة بالتبليغ الضريبي بجملة من الضمانات المؤدية الى تحقيق الوصول الكامل للتبليغ الى المكلف بالضريبة بمعنى عدم الاكتفاء بوصول التبليغ وانما أن

يكون العلم قد تحقق فعلاً بهذا الوصول (كأن لا يكون المكلف بذاته حاضراً او من ينوب عنه) ولا يكفي مجرد الاعتماد على تاريخ تسجيل الرسالة بالبريد كتاريخ للتبليغ كما هو الحال في القانون العراقي وانما لابد من الاشارة الى استلام المكلف للرسالة بدلالة علم الوصول ليحقق تاريخ التبليغ(عبد الواحد، ١٩٩٥: ٤٧٧).

٣- الاستثناء في التنازع الضريبي

يمثل التنازع الضريبي المرحلة التي تتعارض فيها مصالح السلطة المالية (الادارة الضريبية) والمكلف بالضريبة بشكل ظاهر من خلال اللجوء الى وسائل التنازع الضريبي. وبالتالي فإن الاصل في وجود حالة من التنازع القانوني على مسائل ذات طبيعة قانونية أن يكون القضاء هو الجهة ذات الاختصاص الاصيل في النظر بالنزاع، لما لاستقلال القضاء وحجية الاحكام القضائية وقوتها التنفيذية من اثر كبير في استقرار تطبيق مبدأ سيادة القانون والعدالة بشكل عام.

ونتيجة لذلك لم تخرج قوانين الضرائب في العديد من النظم الضريبية عن هذا الاصل إذ تحيل منازعات الضرائب الى القضاء سواء في شكله المدني(القضاء العادي) او في شكله الإداري (القضاء الإداري)، وهذا ما نجده في قانون ضريبة الدخل المصري النافذ في المادة ١٦١/الفقرة (١) بأن تختص المحاكم المدنية (المحكمة الابتدائية) بالنظر في دعاوى ضريبة الدخل والتدرج الى الاستئناف(م١٤٢)، قانون ضريبة الدخل المصري ١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، دون أن تلغي هذه الإحالة الى محاكم القضاء المدني دور اللجان الادارية في النظر بالاعتراض الاولي إلا أنه يبقى بمثابة دور اولي يسبق مرحلة النظر في التنازع امام القضاء المدني.

وفي مقابل ذلك نجد أن قانون ضريبة الدخل العراقي قد استثنى دعاوى ضريبة الدخل ومنذ اول قانون صادر فيها بالعام ١٩٢٧ من أن تنظرها محاكم القضاء في العراق مع الاخذ بالاعتبار أن القضاء العراقي في تلك الحالة كان قضاءً عادياً لم يأخذ صورة القضاء الإداري المنفصل وحتى بعد تكوين مجلس شوري الدولة العراقي عام ١٩٨٩، لم يتغير الوضع بل أكد القانون المنظم لهذا المجلس اخراج مجموعة من المسائل من اختصاص المحاكم الادارية من بينها كل ما أوجد له القانون طريقاً للنظر فيه امام لجان مختصة (القضايا الضريبية- القضايا الزراعية...) (البرنجي، ١٩٩٠: ١٥٢) وهذا الترخيص القانوني ادى الى تأكيد استبعاد منازعات الضرائب من ان تنظر بها محاكم القضاء الإداري - على اعتبار أن الدولة طرفاً فيها -، إلا ان الأمر تم استدراكه بصدور القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣

والذي الغى هذا الاستثناء من خلال الأمر بالغاء منع المحاكم من سماع دعاوى الضريبة وهذا يمثل مرحلة مهمة للنظام الضريبي العراقي رغم ما يمكن ان يذكر في هذا المجال من عدم تفصيل مضمون القانون ولا التحديد لألية سماع المحاكم العراقية لدعاوى الضريبة وفي ذلك الكثير من عدم الوضوح والذي يجب تلافيه باصدار التعليمات المالية المفصلة لهذا القانون.

الخاتمة

نخلص مما سبق الى ان الاستثناء الضريبي والمعتمد في قانون ضريبة الدخل كمثال تطبيقي بأسلوب مقارن بين كل من القانون العراقي والمقارن تميز بما يأتي:

- جاء الاستثناء شاملاً للعديد من النصوص القانونية في كل من القانون العراقي والمصري نخلص من ذلك الى اعتماده كوسيلة رئيسية ومستقرة في النظم الضريبية عند تنظيم التشريعات المختصة بشؤون الضريبة للخروج من احكام القواعد الكلية تطبيقاً لمصالح عامة متغيرة من فترة زمنية الى اخرى، ونتيجة لهذه الشمولية يمكن اعتبار الاستثناء في النصوص الضريبية يؤسس لقواعد رئيسية بحد ذاتها (رغم كونها في الاصل تمثل استثناءات على قواعد كلية) ونتيجة لذلك فإن الاجدى لو كان التنظيم القانوني لهذه النصوص على درجة من الدقة والتحديد تماشياً مع هذا المفهوم الشامل سواء في شروط القواعد الاستثنائية او في نطاق تطبيقها وفقاً للمصلحة العامة التي تقرها الادرة الضريبية مع وجود السلطة المستقلة الممارسة للرقابة الموضوعية على حدود هذه السلطة.

- نتيجة للدراسة المقارنة لكل من قانون ضريبة الدخل المصري والعراقي، يتبين وجود تطابق من حيث التزام اسلوب الاستثناء في نصوص القانون الضريبي، وفي شموله للعديد من جوانب تنظيم وتطبيق قانون ضريبة الدخل (نطاق السريان، المسائل الموضوعية كما في الرجوع واجراءات التبليغ الضريبي...)، إلا ان الاختلاف يظهر من خلال طبيعة التنظيم القانوني لحالة الاستثناء فالقانون العراقي يأخذ بمفهوم القواعد العامة الشاملة حتى في إطار الاستثناء القانوني يبتعد عن الامثلة والمسائل التطبيقية، في حين نجد ان قانون ضريبة الدخل المصري يميل في حالات الاستثناء الى التحديد

الواضح لنطاق النص الاستثنائي والى تضمين هذا التحديد وقائع معينة للدلالة على مضمون الاستثناء كما في الحالات المقررة للرجوع في التقدير الضريبي.

- اعتماد قانون ضريبة الدخل في العديد من نصوص الاستثناء الضريبي على أن تحديد نطاق النص ومدى انطباقه على الواقعة محل التطبيق رهن بالسلطة التقديرية للإدارة الضريبية، دون تقييد نطاق هذه السلطة أو وضع الضوابط القانونية التي على ضوءها تتم ممارسة هذه السلطة التقديرية. كما في حالة تحديد الديون المعدومة، ترحيل الخسائر، الإقامة الحكومية للشخص الطبيعي خارج المدة المقررة لتحقيق الإقامة الفعلية داخل العراق، وهذا الاستخدام يؤدي إلى التساؤل حول مدى التطابق الذي يمكن أن يقصده المشرع الضريبي من اعتماد مفهوم السلطة التقديرية ومفهوم المصلحة العامة.
- إن استخدام الاستثناء لم يقتصر على إطار القانون الضريبي محل المقارنة وإنما هو أسلوب معتمد في أغلب النظم الضريبية رغم الاختلاف في وسيلة الاستخدام من حيث صياغة النصوص القانونية والشروط الموضوعية والشكلية لتطبيق الاستثناء الضريبي، وهذا الأمر ناجم من طبيعة الضريبة كتنظيم قانوني ومالي له طابع عالمي من خلال وحدة العديد من النظم الضريبية ونتيجة للنماذج المعتمدة كوسيلة لمواكبة حركة التداول العالمي وانتشار التجارة على مستوى عالمي تجاوز الحدود الجغرافية للدول.

قائمة المصادر

* المصادر باللغة العربية

١- الكتب

- عبد الواحد السيد عطية، شرح احكام قانون الضريبة الموحدة، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥ .
- د.سلطان انور، المبادئ القانونية العامة، ط٤، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٣.
- نجار ابراهيم، بدوي احمد زكي، القاموس القانوني، مكتبة لبنان، (بلا تاريخ).
- د. الطماوي سليمان، النظرية العامة للقرارات الادارية، دراسة مقارنة، ط٥، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٤.
- مسعود جبران، الرائد المعجم، دار العلم للملايين، بيروت، ١٩٦٧.
- د.حجازي. المرسي السيد، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية ٢٠٠١.
- د. بيومي زكريا، الموسوعة الضريبية الموحدة، القاهرة، ١٩٩٥.
- د. عجينة صالح يوسف، ضريبة الدخل في العراق من الوجة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥.
- د. حشيش عادل احمد، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، ١٩٩٩.
- د. العلي عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الموصل، ٢٠٠٢.
- د. دلاور علي و د. بدوي محمد طه، اصول القانون الضريبي، دار المعارف، الاسكندرية، ١٩٥٤.
- د. العنبيكي مجيد، اثر المصلحة في التشريعات، الكتاب الاول في التشريع الاسلامي.
- الموسوعة العربية الميسرة، المجلد الاول، دار الشعب، القاهرة، ١٩٨٧.
- ٢- البحوث والدراسات
- البرزنجي عصام عبد الوهاب البرزنجي، مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الاداري العراقي، مجلة العلوم القانونية، المجلد التاسع، العدد الاول والثاني، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٠.

- عبد العظيم طارق، نحو اطار مقترح لبنيان ضريبي متكامل في جمهورية مصر العربية،
المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة اسيوط، العدد ١٠ السنة السادسة، ١٩٨٦.
- ٢- الوثائق
- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣٢ لسنة ١٩٨٢ النافذ.
- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.
- التعليمات المالية الصادرة في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢، وزارة المالية، بغداد، ٢٠٠٢.
- القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣، الخاص بالغاء المادة الخامسة والخمسون من قانون ضريبة
الدخل العراقي النافذ.
- الامر الاداري رقم (٤٩)، سلطة الائتلاف المؤقتة CPA، بغداد، ٢٠٠٤.

*** المصادر باللغة الانكليزية**

Cambridge Learner's dictionary, Cambridge University. Press. UK.
2004.

*** المصادر باللغة الفرنسية**

Bouvier, michel, Introduction au droit fiscal et a la theorie de l
impot, L.G.D.J. Paris, 1996 .

قائمة الهوامش

- (١) انظر عبدالواحد، السيد عطية، شرح احكام قانون الضريبة الموحدة، ط١، دار النهضة
العربية، القاهرة ، ص. ١٧، ١٩٩٥.
- (٢) د. عبد العظيم طارق، نحو اطار مقترح لبنيان ضريبي متكامل في جمهورية مصر العربية،
المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة اسيوط، العدد ١٠، السنة السادسة، ص ١٨٩، ١٩٨٦.
- (٣) راجع د. محيي مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والادارة الضريبية، ط١، مطبعة
الاشعاع، القاهرة، ص ٢٥٩، ٢٠٠٠.
- (٤) الصراف. عباس، حزيون. جورج، المدخل الى علم القانون، ط٣، مكتبة الثقافة، عمان، ١٩٩٤،
ص ١٩.
- (٥) وفقاً للأمر الاداري رقم (٤٩) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، بغداد، ٢٠٠٤.
- (٦) د. سلطان. أنور، المبادئ القانونية العامة، ط٤، دار النهضة العربية، بيروت ، ١٩٨٣،
ص ٩٥.

- (٧) انظر المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ - قانون الضريبة الموحدة.
(٨) في تفصيل المصلحة المعتبرة راجع د. العنبيكي. مجيد، أثر المصلحة في التشريعات، الكتاب الاول، في التشريع الاسلامي، ص٣٤، ص٩٠ (بلا ت).
(٩) الموسوعة العربية الميسرة، المجلد الاول، دار الشعب، القاهرة، ص١٣٩. ١٩٨٧.
(١٠) في تفصيل انواع الاستثناء راجع د. الزلمي. مصطفى، اصول الفقه الاسلامي في منهجه الجديد، ط٢، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ص١٩٩٧، ٤٣٧.
(١١) مسعود. جبران ، للرائد المعجم، دار العلم للملايين، بيروت، ١٩٦٧، ص ١٠١.
(١٢) الزلمي، مصدر سابق، ص ٤٣٤.
(١٣) ابراهيم نجار، احمد زكي بدوي، القاموس القانوني - فرنسي/عربي، مكتبة لبنان، ص ١٣٠.

14) Cambridge Learner's dictionary, Cambridge University press.
UK. P,2002.228

- (١٥) في تفاصيلها راجع د. الطماوي. سليمان، النظرية العامة للقرارات الادارية، دراسة مقارنة، ط٥، دار الفكر العربي-القاهرة، ص١٩٨٤، ٤٧٠.
(١٦) د. دلاور. علي و د. بدوي. محمد طه، أصول القانون الضريبي، دار المعارف، الاسكندرية، ص١٩٥٤، ٣٠.
(١٧) د. سليمان الطماوي، مصدر سابق، ص ٤٧٠.
(١٨) د. محمد طه بدوي، و د. دلاور علي، مصدر سابق، ص ٣٤.
(١٩) د. الطماوي، مصدر سابق، ص ٤٨٢.
(٢٠) انظر الفقرة ١٠ من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والتي تقر الاستثناء في امتداد معيار الاقامة خارج المدة المقررة للعراقي بشرط الغيبة المؤقتة ووجود الموطن ووجود محل العمل الرئيس وترك تحديد مدى انطباق هذه الشروط لكل حالة وفقاً للسلطة التقديرية للادارة الضريبية.
(٢١) د. عادل احمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، ص ١١٤، ١٩٩٩.
(٢٢) الزلمي، مصدر سابق، ص ٤٣٩.
(٢٣) انظر المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل العراقي لنافذ.

- (٢٤) د. الزحيلي. وهبة، نظرية الضرورة الشرعية، مؤسسة الرسالة، بيروت، ص٥٩، ب.ت.
- (٢٥) انظر المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- (٢٦) راجع د.علي. عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الموصل، ص٢٧٠، ٢٠٠٢.
- (٢٧) نصت على ذلك المادة (٢) الفقرة (٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي الملغي رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩.
- (٢٨) راجع التعليمات المالية الصادرة في القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢، بغداد، ٢٠٠٢.
- (٢٩) نصت على ذلك المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.
- (٣٠) راجع د. السيد عطية عبدالواحد، مصدر سابق، ص١٩.
- (٣١) نصت على ذلك الفقرة ١٠ - ١م - من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- (٣٢) راجع في ذلك د.عادل العلي، مصدر سابق، ص١٩٦ "حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، ط٢، مطبعة عصام، بغداد، ص٤٥، ١٩٨٨.
- (٣٣) راجع نص المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.
- (٣٤) راجع المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، للطباعة والنشر، الإسكندرية، ص٨٤، ٢٠٠١.
- (٣٥) في تفصيل ذلك راجع هشام صفوت العمري، اتجاهات المشرع في ضريبة الدخل، ص٢٦٩.
- (٣٦) نصت على ذلك الفقرة (٢)، المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- (٣٧) نصت على ذلك المادة ١٤، ١١، ١٠ من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.
- (٣٨) راجع د.عادل حشيش، مصدر سابق، ص١٢٠.
- (٣٩) انظر المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- (٤٠) انظر المادة ١١ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- (٤١) انظر المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ، كذلك المادة (٦٩) من القانون المصري نصت على ترحيل الخسائر المتعلقة بالنشاط المهني.
- (٤٢) د. زكريا بيومي، موسوعة الضريبة الموحدة، القاهرة، ص٦٠، ١٩٩٥.

- ٤٣) عجينة. صالح يوسف، ضريبة الدخل في العراق من الجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، ص٣٢٥، ١٩٦٥.
- ٤٤) انظر المواد ١٥٤، ١٥٣، ١٥٢، من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.
- ٤٥) د. عادل حشيش، مصدر سابق، ص٣١٥.
- ٤٦) إذ نصت الفقرة ٢، المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل على مدد للتبليغ بواسطة البريد المسجل والتي خالف فيها ما جاء في المادة (٢٦) من قانون المرافعات المدنية العراقي النافذ.
- 47) Bouvier, michel, Introduction au droit fiscal et a la theorie de l impot, L.G.D.J. Paris, p67.1996,□
- ٤٨) د. السيد عطية عبد الواحد، مصدر سابق، ص٤٧٧.
- ٤٩) انظر المادة ١٤٢ من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ.
- ٥٠) البرزنجي. عصام عبد الوهاب، مجلس شوري الدولة وميلاد القضاء الإداري العراقي، مجلة العلوم القانونية، المجلد التاسع، العدد الأول والثاني، كلية القانون جامعة بغداد، ص١٥٢.١٩٩٠.