وفاة المكلف الضريبي وعلاقتها المعيارية في استيفاء الدين الضريبي وفقاً لأحكام القانون العراقي والمصري (دراسة مقارنة)

الأستاذ المساعد الدكتور/ عمار فوزي كاظم المياحي

رئيس قسم القانون كلية الإسراء الجامعة

عضو الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع

(ISSN : 2537 - 0758)

وفاة المكلف الضريبي وعلاقتها المعيارية في استيفاء الدين الضريبي وفقاً لأحكام القانون العراقي والمصري (دراسة مقارنة)

د.عمار فوزي كاظم المياحي

ملخص البحث

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، فهي تسمح للدولة بتوفير الموارد الضرورية التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وأعبائها، وبتطور دور الدولة أصبح ينظر للوظيفة المالية على أنها أقل وظائف الضريبة وأصبحت تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيق أغراض متعددة تختلف باختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي وكذلك باختلاف مرحلة النمو التي يعرفها الاقتصاد.

وتحظى العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية بأهمية خاصة لما لهذه العلاقة من تأثير على العملية الضريبية برمتها، حيث يقع على عاتق المكلف مجموعة من الالتزامات تجاه الإدارة الضريبية، فحقوق الإدارة الضريبية التزامات على عاتق المكلف، وكما يطالب المكلف بحقوقه تجاه الإدارة الضريبية كذلك يقع على عاتقه مجموعة من الالتزامات التي يجب عليه مراعاتها والعمل على الالتزام بها، ولا يمكن إقامة توازن بين الإدارة الضريبية والمكلف إلا إذا احترم كل منهما حقوق الطرف الآخر وواجباته، والتزام المكلف بواجباته يجعل القانون الضريبي يبلغ هدفه الأساسي والمتمثل بتحصيل الضريبة المستحقة على المكلف على نحو صحيح في المواعيد المقررة من دون تهرب أو تأخير.

والجدير بالذكر أنه ليس هناك نص يقرر أثر وفاة المكلف بالدين الضريبي سواء في القانون المصري أو العراقي، وبذلك يصار إلى القواعد العامة وإعمال النصوص الواردة في قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م في مصر وقانون الأحوال الشخصية في العراق. وأن الضرائب تعتبر من الديون الممتازة التي تقدم على الديون العادية عند وفاة المكلف، ويتم سداد الدين الضريبي بعد الانتهاء من المصاريف والنفقات الضرورية التي يجب سدادها حال الوفاة وهي مصاريف الجنازة ونفقة من يعولهم المتوفى، ولا يلزم الورثة بسداد الدين الضريبي لمورثهم إلا في حدود ما آل إليهم من التركة كل بحصته، وإذا لم تكف التركة لسداد دين الضريبة فيسقط، وقد أجاز المشرع للمكلف بالمطالبة

بتنزيل خسارته وبشروط معينة لا بد من توافرها لجواز هذا التنزيل أهمها أن تكون الخسارة التي لحقت بالمكلف خسارة حقيقية أي خسارة متحققة فعلاً، وأن تكون الخسارة ثابتة بوثائق ومستندات رسمية مقبولة من الناحية القانونية وتقتنع بها السلطة المالية، وأن تكون مصادر الدخل العائدة للمكلف والتي يتولد عنها الدخل خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام القانون، وأن تكون الخسارة قد أثقلت كاهل المكلف بدفع الضريبة.

وقد أعطى المشرع العراقي لورثة المكلف الضريبي الحق في التمسك بتنزيل خسارته من الدين الضريبي، باعتبار أن حالة الوفاة تختلف عن حالة التنازل أو التصرف بالمنشأة أو المشروع من قبل المكلف إلى الغير.

Abstract

Tax is deemed among the most important resources of the public revenues of the state, whereas it enables the state to provide the necessary revenues that it needs to face its expenditures and burdens, and with the development of state's role the financial function is seen as the least tax function and it is deemed as a tool of political, financial and economic policy through which the state aims at attaining multiple goals that differ according to the nature of the economic and social system as well as the growth stage the economy witnesses.

The relation between the taxable and the taxation administration is of special importance for the impact this relation has on the whole taxation process, as the taxable bears a group of obligations towards the taxation administration, whereas the rights of the taxation administration are obligations on the shoulders of the taxable, and as the taxable claims his rights towards the taxation administration he also bears a group of obligations that he is to observe and abide by, and a balance between the taxation administration and the taxable may not be established unless each of them respects the rights and duties of the other party, and the taxable commitment with his duties enables the tax law to attain its main

(ISSN : 2537 - 0758)

goal that is collecting the due tax on the taxable properly at the due dateswithout evasion or delay.

It is worth mentioning that there is no provision determining the impact of the death of the tax debt subject whether in the Egyptian or the Iraqi law, hence, the general rules and the provisions provided in the tax law No. 91 for 2005 in Egypt and the social affairs law in Iraq are used. Taxes are considered preferred debts preceding the ordinary debts upon the death of the taxable, and the tax debt is paid after completing the necessary expenses and expenditures that must be paid upon the death that are the funeral expenses and the expenditure of the ones the deceased provides for, and the heirs are not committed to pay the tax debt of the testator except within the amount they get from the estate each with his share, and if the estate is not enough for paying the tax debt it expires, and the legislator enabled the taxable to claim deducting his loss on specific conditions that must be found to allow this deduction, the most important of which is that this loss of the taxable is a real loss meaning that it already happened, and the loss is proved with legally accepted official documents convincing the financial authority, and that the income sources of the taxable generating the income are subject to the tax by the law provisions, and the loss has become a heavy burden on the taxable.

The Iraqi legislator gave the heirs of the taxable the right to hold on to deduct his loss from the tax debt whereas the death case is deferent from the case of waiving or disposing the firm or the project by the taxable to others.

المقدمة

أولاً- التعريف بموضوع البحث:-

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية وذلك كونها أحد مصادر الأيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية، وكذلك دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل إتسعت أهدافها لتشمل الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية في ظل تطور مفهوم وظيفة الدولة الحديثة وفي مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الأقتصادي والإجتماعي وتعجيل عملية التنمية وأعادة توزيع الدخل وتحفيز الإدخار والإستثمار على وفق أولويات التنمية، وقد ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التاريخ السياسي الحديث، فحيثما وجدت أنظمة ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع(١).

وقد تطور مفهوم الضريبة بتطور المجتمعات وتعقد بنائها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لتصبح الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول لسد فجوة الموارد المحلية واحتياجات المواطنين ومؤشرا مهما لتميز تيار سياسي عن غيره في رؤاه الإستراتيجية وسياسته الاقتصادية ذلك للارتباطات المعقدة بين الضريبة والتحولات الاقتصادية وآثارها السياسية والاجتماعية على الدولة والمجتمع. لذا احتلت الضرائب مركزا متميزا في الدراسات المالية إذ كانت الضريبة ولا زالت الوسيلة الرئيسية والمهمة في تحقيق أهداف الدولة في العديد من دول العالم وخاصة الدول ذات الموارد والثروات الطبيعية والصناعية المحدودة، ليس لاعتبار الضريبة إحدى المصادر الرئيسية للتمويل فحسب بل أيضا كوسيلة إستراتيجية فاعلة تمكن الدولة من التدخل الإيجابي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية حيث تسهم الأموال المستحصلة من الضرائب في تمويل نفقات الدولة لكافة القطاعات كالصحة والتعليم والخدمات الأخرى ورفع مستوى البنى التحتية وتدعيمها وتنشيط السياسات الاقتصادية كدعم سلع أو قطاعات أو أنشطة

(١) د.محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة (مطبوعات جامعة الكويت ١٩٩٩) ص١٥.

(ISSN : 2537 - 0758)

اقتصادية معينة أو تحسين الدخل الفردي وبرامج الرعاية الاجتماعية والضمان الاجتماعي والتأمين وتوفير فرص العمل ومعالجة أزمة البطالة[٢].

ثانياً- أهمية موضوع البحث:

لا شك أن موضوع وفاة المكلف الضريبي وعلاقتها المعيارية في استيفاء الدين الضريبي وفقاً لأحكام القانون العراقي والمصري يتعلق بحياة الأفراد اليومية، فهو من الأهمية، فلا يكاد يخلو أي وقت من المشاكل بين ورثة المكلفين (الممولين)، والإدارة الضريبية؛ لذلك تتجلي تلك الأهمية وتظهر فائدتها من خلال هذا البحث، وتأتي أهمية موضوع البحث أيضاً في أنه يكشف النقاب عن علاقة المكلف (الممول) الضريبي بالإدارة الضريبية من حيث إلتزامات وحقوق كل منهما تجاه الآخر، فضلاً عن كيفية استيفاء الدين الضريبي من ورثة المكلف (الممول) الضريبي في النظامين العراقي والمصري بالرغم من عدم نص المشرعين على تلك الوسيلة والإختلاف الفقهي حول كيفية تنفيذها وبيان مدى أحقية المكلف في التمسك بتنزيل خسائره، وإذا كان القانون الضريبي العراقي قد أعطاه هذا الحق فهل ينتقل هذا الأخير إلى ورثته بعد وفاته، سيما إذا كانوا يمارسون نفس النشاط، أم لا؟.

ثالثًا- اشكالية البحث:

تبدو اشكالية البحث في أنه لم يرد بالقانون الضريبي المصري أو العراقي ذكر لأثر وفاة المكلف بالدين الضريبي على الوفاء بالتزامه، وهنا تثور عدة تساؤلات:-

1- ماهية طبيعة العلاقة بين المكلف (الممول) الضريبي والإدارة الضريبية؟
2- ماهية القواعد القانونية التي يمكن الإستناد إليها لاستيفاء الدين الضريبي من ورثة المكلف (الممول) الضريبي.
3- موقف القانون العراقي والمصري من استنزال المكلف (الممول) الضريبي للخسائر التي مُنيَّ بها من وعاء الضريبة.

(٢) د. أبو نصار، محمد والمشاغلة، محفوظ والشهوان، فراس، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، ص ٤.

4- هل يحق لورثة المكلف (الممول) الضريبي استنزال الخسائر التي مُنيَّ بها مورثهم قبل وفاته.

رابعا: منهج البحث:

يستخدم الباحث المنهج التأصيلي، لتأصيل مدي العلاقة بين المكلف (الممول الضريبي والإدارة الضريبية، وكيفية اقتضاء هذه الأخيرة للديون المستحقة لها قبل المكلف المتوفى من ورثته، وهل تنتقل الحقوق التي كانت ممنوحة لمورثهم إليهم. كل ذلك في نطاق أحكام المشرع العراقي والمصري. بالاضافة الي استخدام المنهج المقارن، للاستفادة من السبق الذي حققته الدول المتقدمة في هذا المجال حماية للإدارة الضريبية كممثلة للخزانة العامة والممول الضريبي، سواء كان التطور تشريعي أو قضائي أو فكري.

خامساً: خطة البحث:

للوصول إلى الفائدة المرجوة من هذا البحث يتسنى لنا تناول هذا الموضوع بالدراسة وفقاً لخطة البحث التالية:

المبحث الأول: العلاقة بين المكلف الضريبي والإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: وفاة المكلف الضريبي وعلاقتها المعيارية في استيفاء الدين الضريبي.

الخاتمة.

المراجع.

المبحث الأول
العلاقة بين المكلف الضريبي والإدارة الضريبية

تمهيد وتقسيم:-

إن من أهم الموضوعات الضريبية وأكثرها حساسية، هو تحديد علاقة المكلف بالإدارة الضريبية ومعرفة حقوق والتزامات وواجبات كل من المكلف والإدارة الضريبية بحيث أن حجم التهرب الضريبي ومقدار المبالغ الضريبية المحصلة يتوقف على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، والحكم على كفاءة أي نظام أو تشريع ضريبي، لا يتوقف على قيمة ما يفرض من الضرائب أو ربطها، بل يتعلق بنسبة ما تم تحصيله من هذه الضرائب لكونها من أهم الموارد لرفد

(ISSN : 2537 - 0758)

الخزينة العامة بالاموال، ولأن الموازنة الحكومية تستخدم الأساس النقدي الذي يقوم على قياس ما تم تحصيله فعلاً في السنة المالية، وليس على ما تم تقديره على المكلفين.

وعليه نلاحظ أن العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية تحظى بأهمية خاصة لما لهذه العلاقة من تأثير على العملية الضريبية برمتها، وعلى ذلك سنتناول هذه العلاقة بالدراسة من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: مفهوم المكلف الضريبي والإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: حقوق والتزامات المكلف الضريبي والإدارة الضريبية.

المطلب الأول
مفهوم المكلف الضريبي والإدارة الضريبية

تقسيم:

نتناول في هذا المطلب مفهوم الضريبة وأهدافها وأنواعها (الفرع الأول) ثم تعريف المكلف الضريبي والإدارة الضريبية في القانون العراقي والمصري (الفرع الثاني) وذلك على النحو التالي.

الفرع الأول
مفهوم الضريبة وأنواعها ووظائفها

تعتبر الضريبة في وقتنا الحالي من أهم أنواع الإيرادات العامة التى تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، وباعتبار أن الدولة نموذج مثالي للمنظمات السياسية فهي تعمل على حماية كيان المجتمع وتنظيم العلاقات بين أفراده وجماعاته في مجموعة من القواعد والمبادئ التى من خلالها يلتزم الأفراد بأداء الضريبة.

أولاً: تعريف الضريبة:-

ويشتمل تعريف الضريبة على تعريفها لغة واصطلاحا:

فالضريبة لغة مؤنث الضريب، جمعها ضرائب وتأخذ المعاني التالية:-

الضريبة بمعنى القطعة من الصوف، أو الشعر أو القطن تنقش، متدرج، وتشد بخيط ثم تعزل، والضريبة بمعنى الطبيعة والسجية ففي الحديث الشريف "إن المسلم المسدد لا يدرج درجة الصدام بحسن ضريبته" أي طبيعية وسجيتة(٣).

– الضريبة ما يأخذ من الجزية ومنحها(٤).

– الضريبة بمعنى ما يقدره السيد على عبده في كل يوم(٥).

وقد تعددت التعاريف التى اعطاها علماء المالية والمفكرون الاقتصاديون للضريبة غير أن هذه التعاريف تنصب في معنى واحد وتحدد شرطين أساسيين للضريبة وهما: عنصر الإجبار، المقابل الملموس.

فهناك من عرفها: "الضريبة هي اقتطاع نقدي ذو سلطة دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية، أو لصالح الهيئات العمومية (الدولة)(٦).

– وتعرف الضريبة بأنها "عبارة عن مساهمة مالية إجبارية يقوم بدفعها الأفراد بصفة نهائية ودون مقابل، هذا وأن الدول راحت تفكر في طرق أكثر فعالية توفر لها ما تحتاج إليه من أموال دون أن تهدد اقتصادها، لذلك وجدت في جباية الأموال الحل الأمثل(٧).

ويرى جانب من الفقه أن الضريبة هي "ما يمكن دفعه لدعم الحكومة، وهي بذلك تختلف عن الغرامة أو العقوبة التي تفرض من قبل الحكومات لأن الضريبة لا تعني ردعا" أو معاقبة سلوك غير مقبول(٨).

---

(٣) د.محمد سعيد فرهود، «العدالة الضريبية قانوناً»، مجلة الحقوق الكويتية (جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، العدد / ٢ / لعام ٢٠٠٠)، ص٥.

(٤) د.محمد سعيد فرهود، «العدالة الضريبية اقتصاداً»، المرجع السابق، ص٦.

(٥) د.محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية (منشورات جامعة حلب ١٩٨٥) ص١٨.

(٦) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦، ص ١٤.

(٧) د. خليل عواد أبو حشيش، حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤، ص١٤.

(ISSN : 2537 - 0758)

ويرى جانب آخر من الفقه أنها "فريضة إلزامية تفرض بوساطة السلطات العامة من دون مقابل معين مباشر يعود عليها"[٩]. وبناءا على ما ورد من تعريفات سابقة يمكن القول أن الإطار العام لتعريف الضريبة يتمحور كونها فريضة إلزامية الغرض منها تحقيق أهداف المجتمع بدون مقابل معين او منفعة.

ومن التعاريف السابقة، يمكن استساغة التعريف العام للضريبة على النحو التالي:

- أن "الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل، وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية، وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (الاعتباريين) حسب قدراتهم التكليفية، بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

ملاحظة: يقصد بالمقدرة التكليفية للشخص أي مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم في تحميل العبء الضريبي، ويقصد بالدخل هنا بالدخل الذي يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل، أي الدخل الفردي الصافي.

ثانياً: قانونية الضريبة:-

تنص الدساتير عادة– مع بعض الاختلافات البسيطة– على أن «فرض الضرائب، أو تعديلها، أو إلغاءها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد بالضرائب والرسوم إلا في حدود القانون». وقد استنتج الفقهاء من ذلك ما يلي:

أ – إن تحديد القواعد المتعلقة بمطرح الضريبة العامة ومعدلها وطرق تحصيلها هي من اختصاص المشرع وحده.

---

(٨) د .جبار محمد علي الكعبي وياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، بحث متاح على الموقع الإلكتروني:

www.iuccollege.ahladalil.com

(٩) د.إبراهيم الحمود وخالد سعد زغلول، الوسيط في المالية العامة (منشورات جامعة الكويت ٢٠٠٠)، ص٨٥.

ب- يقع على عاتق المشرع تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، ومكان فرضها، والمكلفين بها.

ج- يختص المشرع بنفسه بتحديد معدل الضريبة وطرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وكيفية تطبيقها وجبايتها.

د - إن الإعفاءات من الضريبة لا يمكن منحها إلا بقانون أو بناء على قانون، ولا يجوز أن يترك المشرع تحديد القواعد السابقة ذكرها إلى السلطة التنفيذية.

هـ - ضرورة أن يتوافر في القانون الضريبي ما يتوافر في أي قانون من مبادئ أهمها: مبدأ المساواة أمام القانون الضريبي، وما يرتبط به من العمومية الضريبية المتعلقة بالمكلفين وبأموالهم، ومبدأ العدالة الضريبية الأفقية والرأسية، وما يرتبط بها من إعفاء الحد الأدنى للمعيشة والإعفاءات المتعلقة بالأعباء العائلية، ومراعاة مصدر الدخل، وطرق استخدام الدخل.. وغيرها مما يعدّ تطبيقاً لمبدأ شخصية الضريبة(١٠).

والحدير بالذكر أن المكلف ينظر عادة إلى الإدارة الضريبية وإلى الضريبة بصورة عامة نظرة سيئة، تظهر من خلال ردود فعله النفسية على الضريبة وعلى الإدارة الضريبية.

ثالثاً: خصائص الضريبة:

من التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص الخصائص التالية:

١- الضريبة هي اقتطاع نقدي:-

ويقصد بذلك ان المكلف بالضريبة يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية، عكس ما كان عليه الحال في السابق، أين كانت تدفع الضريبة بشكل عيني، وهذا بتقديم الافراد جزءا من محاصيلهم الزراعية او بالعمل لأيام معدودة لصالح الدولة إلا أن نظام الضريبة العينية لم يكن عادلا عند فرض الضريبة على الناتج الاجمالي دون النظر الى تكاليف الانتاج المكلف.

(١٠) د.محمد سعيد فرهود، «العدالة الضريبية اقتصاداً»، المرجع السابق، ص٦.

(ISSN : 2537 - 0758)

٢- الضريبة فريضة الزامية:-

أي ان ليس للفرد الحرية في دفع الضريبة او عدم دفعها، ولا في اختيار مقدارها ولا في كيفية دفعها وموعدها، بل هو مجبر على دفعها وهذا ما يميزها على غيرها من الإيرادات المالية الأخرى.

٣- الضريبة تفرض من قبل الدولة:

تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم.

٤- الضريبة تفرض دون مقابل:

كانت الضريبة هي قسط التامين الذي يدفعه المكلفون للدولة كي يؤمنون به حياتهم واموالهم، لكن الفكر المالي الحديث يرى أن الضريبة هي تضامن اجتماعي أي تفرض على كل الأفراد بغض النظر عن المنافع التى تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي والاجتماعي... وهكذا ظهرت فكرة المقابل الملموس في فرض الضريبة أصبحت فريضة بدون مقابل.

- الغرض من دفع الضريبة:

يسلم الفكر المالي الحديث بالدور الهام الذي تلعبه الضريبة في تعيير البنيات الاقتصادية والاجتماعية ولاسيما بعد التطورات التى طرأت على مفهوم الدولة في حد ذاتها، واضمحلال ما يسمى بالدولة الحارسة ليطغى مبدأ الدولة المتدخلة التى أخذت على عاتقها تقديم الخدمات الضرورية لمجموع المواطنين(١١).

رابعاً: أنواع الضرائب(١٢):-

يمكن تقسيم أهم أنواع الضرائب بشكل عام إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ويكون تقسيمها كالأتي:

(١١) د. صبحي فندي، اقتصاديات المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الثاني، ص ٦٦.

(١٢) د. مازن محمود عبد الله الكبيسي، أطروحة في أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية وأثرها في إنجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل، طبعة ٢٠٠٨ م، بغداد، ص ٨٠.

١- الضرائب المباشرة:-

وهي الضرائب التي تقبل بطبيعتها أن تكون محلاً لمراعاة مختلف الظروف الشخصية والاجتماعية لدافع الضريبة ولايهم من بعد أن يحاول المشرع مراعاة تلك الظروف أو لايحاول وإنما المهم أن الضريبة تقبل أن تكون محلاً لمراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية لدافعها ولا يغير من طبيعتها عدم مراعاة بعض المشرعين هذه الظروف وتقسم الضرائب المباشرة إلى:-

القسم الأول: الضرائب على الدخل:-

أ- الضريبة العامة على الدخل:-

إذ تصبح كافة مصادر دخل المكلف مهما تنوعت وعاءاً موحداً للضريبة وعلى أساس ذلك ممكن أن ينظر إلى ظروف المكلف الشخصية والاجتماعية قبل تقدير وفرض الضريبة عليه.

ب-الضريبة النوعية على الدخل:

وتقسيم مصادر الدخل هنا بحيث تفرض ضريبة نوعية على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصادر الأخرى فتفرض ضريبة على إيراد العقار مستقلة عن الضريبة التي ستفرض على دخل الأعمال التجارية أو الصناعية. ...الخ، وبفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها يتضمن الأحكام كافة من تحديد ماهيتها وفرضها وتقديرها وجبايتها وكل ما يستلزم ذلك(١٣).

القسم الثاني: الضرائب على رأس المال:-

هي الضريبة التي تتخذ من رأس المال وعاءاً لها ويشمل ذلك الموجودات الثابتة المادية وغير المادية كافة في وقت معين، ويجب أن يتوافر في الضريبة شرطان حتى يمكن القول بأنها ضريبة على رأس المال إذ يجب أن تتخذ من رأس المال وعاءاً لها كما يجب أن تكون عامة على رأس المال المفروضة عليه، أي أنها يجب أن تكون شاملة لكل المال وليس جزءاً

(١٣) د. رابح رتيب، المبادئ الأساسية في علم المالية العامة (مركز القاهرة للتعليم المفتوح، كلية الحقوق، فرع بني سويف، ٢٠٠٠) ص٢٥.

(ISSN : 2537 - 0758)

منه فحسب وعلى ذلك فالضريبية على الزيادة في قيمة رأس المال ليست من ضرائب رأس المال لأنها لا تفرض على كل المال المفروضة عليه(١٤).

الضريبة الاستثنائية على رأس المال:-

ومن أسمها يمكن تحديد أسباب استيفائها فهي ضريبة فرضت بسبب الحرب وقد فرضتها بعض الدول بعد الحرب العالمية الثانية وبالنظر لحاجة الدول إلى تسديد نفقاتها لذا فإنها تلجأ إلى القروض التي تسدد عن طريق أقساط سنوية طويلة وتقوم الدولة بتسديد فوائد الديون المستحقة سنوياً(١٥).

القسم الثالث: الضريبة على زيادة القيمة:-

هي ضريبة خاضعة على الزيادة في الدخل أو في رأس المال ويفترض أن تكون هذه الضريبة مفروضة على الزيادة في الدخل أو في رأس المال التي ليس للفرد دخل للحصول عليه أي أنها تبحث عن ظروف إقتصادية وإجتماعية وسياسية أو ظروف الحرب ومن هنا تولدت الشرعية بفرض الضريبة عليها وأهم أنواع هذه الضريبة هي:-

أ- الضريبة على زيادة القيمة العقارية:-

ويقصد بزيادة القيمة العقارية هي أن الأراضي التي يقوم المواطنون بشرائها ويشيدون عليها أبنية ترتفع قيمها من فترة إلى أخرى وهذا الارتفاع ليس لمجهود الفرد أي علاقة بزيادته ولذلك تفرض ضريبة على الزيادة(١٦).

ب- الضريبة على الأرباح الإستثنائية:-

يحصل بعض الأفراد في أثناء الحروب على ارباح إستثنائية كبيرة لا دخل لهم فيها، فمن العدل أن تستولي الدولة على جزء من تلك الأرباح لأمتداد حاجتها الى الأموال وقتئذ وللشعور بواجب التضحية في أثناء الحرب وما دام البعض يضحي بحياته فلا أقل من أن

---

(١٤) د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية (دار النهضة العربية (القاهرة ١٩٩١)، ص٦٣.

(١٥) د.محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية (مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية ١٩٩٨)، ص٥٧.

(١٦) د.محمد حلاق وعبد الهادي حردان، دراسة في التشريع الضريبي (منشورات جامعة حلب ٢٠٠٣/٢٠٠٤)، ص٤٥.

يضحي من أستفاد من ظروف الحرب بجزء من أرباحه الأستثنائية، وقد فرضت معظم الدول ضريبة على الأرباح الإستثنائية في إثناء الحربين العالميتين الماضيتين[١٧].

ثانياً: الضرائب غير المباشرة:-

١- الضرائب على الاستهلاك:-

هي ضرائب على الإنفاق وهي من الضرائب العينية، وهي ذات حصيلة وفيرة ولاسيما في أوقات الرواج وتقسم هذه الضرائب إلى ثلاثة أنواع هي:-

أ- الاحتكارات المالية:-

ويقصد بها أثمان السلع التي تقوم بجبايتها الهيئات العامة مثل الكهرباء والمجاري والإتصالات وعادة تقدم هذه الدوائر سلعتها أو خدمتها إلى المواطنين وتستوفي أثمانها منهم بوساطة قائمة طلب ويحتوي ثمن السلعة أو الخدمة على كلفتها مضافاً إليها ربح ضئيل يمثل (الضريبة المستترة) التي تضمها هذه الفقرة وتتميز هذه الضريبة بأن تكاليف جبايتها ضئيلة جداً وعادة ما تستوفى من الثمن لذلك لا يشعر بها من يقوم بتسديدها[١٨].

ب- الضرائب الجمركية:-

تفرض هذه الضريبة على السلع المستوردة والمصدرة عبر حدود البلد وتفرض هذه الضريبة على وفق أسعار محددة لكل نوع من أنواع السلع المستوردة أو المصدرة وأغراض هذه الضريبة:-

- مالية أي الحصول على إيرادات تمول بوساطتها الخزينة.
- أو تحقق أغراض أقتصادية، حماية للصناعة المحلية ويكون سعرها مرتفعاً عادة.
- أو لأغراض أجتماعية كمنع استيراد الخمور وذلك بفرض سعر عالٍ على استيرادها. وتكون الضرائب الكمركية أما:

---

(١٧) د.محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي (منشورات هيئة الموسوعة العربية، دمشق ٢٠٠٥)، ص٥٣.

(18) Jean Dubege, La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujoudhui (Paris 1961).

(ISSN : 2537 - 0758)

* **قيمية:** أي يرتفع سعرها مع أرتفاع قيم السلع.
* **نوعية:** وتفرض معدلات الأسعار بحسب نوعها فتفرض أسعار مرتفعة على السلع الرخيصة الثمن وبالعكس في حالات السلع الغالية.

– رسوم الإنتاج.

هذه تفرض على البضائع المنتجة محلياً، والهدف من فرضها الحصول على موارد للخزينة العامة وكذلك لتعويض النقص الحاصل في إيراد السلع التي حصل قيد على استيرادها بوساطة فرض ضريبة عالية بهدف حماية الإنتاج المحلي والصناعة الوطنية هذا وأن المشرع الضريبي قد يستعمل سعر الضريبة أداةً لزيادة الإنتاج أو تخفيضه وبحسب ضرورته للمجتمع فيقلل من سعر الضريبة إذا كان لأفراد المجتمع فائدة كبرى من وصول تلك السلعة إليهم والعكس برفع سعرها إذا كان القصد تخفيض إنتاج تلك السلع(١٩).

ت– الضرائب على التداول:

وهي ضرائب تفرض على تداول الثروة وهي ذات حصيلة ضريبية عالية وسهلة الجباية ولذلك ظهرت ضرورتها في الدولة الحديثة ويجب أن لا تغالي الدولة برفع سعرها لكي لا تصبح معرقلة للعمليات.

أ. **رسوم التسجيل:** وهي الرسوم التي تستوفيها الدولة في مقابل تسجيل معاملات نقل الملكية وتسجيلها فهي ذات شقين يكون الأول منهما مقابل الخدمات التي يقوم بها منتسبو الدائرة والثاني يكون ضريبة على التداول.

ب. **رسوم الدمغة:** وهو ما يسمى برسم الطابع فتعرض على بعض عمليات التداول التي تتم بتحرير مستندات كالعقود والكمبيالات ويحصل الرسم بشراء طوابع مالية تلصق على المعاملات أو عن طريق دفعها إلى الدائرة المعنية وقطع وصل قبض رسمي بها وهناك قانون صادر بتنظيم المعاملات التي تخضع لرسم الطابع (٢٠).

---

(١٩) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، بغداد، ص١٤٤.

(٢٠) د.حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية (الدار الجامعية، الإسكندرية ٢٠٠١/٢٠٠٢)، ص٤٥.

ت.رسوم الأيلولة: وتستوفي عن أيلولة الثروة من شخص ما الى شخص آخر عن طريق الميراث أو الوصية أو الهبة، فإذا كانت ذات سعر منخفض فإنها تعد ضريبة على التداول، إذ تكون مقاربة في هذه الحالة لرسم التسجيل المشار إليه أنفاً أما في حالة إرتفاع سعرها فتكون في هذه الحالة مشابهة للضريبة المباشرة على رأس المال(٢١).

* الهيكل الضريبي في العراق:

الضرائب الموجودة في العراق هي ضرائب تفرض على الأموال ولا توجد ضرائب على الأشخاص. ويقوم النظام الضريبي على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، بمعنى اعتماد هذا النظام على نظام الضرائب المتعددة وليس نظام الضريبة الواحدة، والضرائب المباشرة في العراق منها مفروضة على الدخل وهي ضريبة الدخل وضريبة العقار، وهناك ضريبة واحدة مفروضة على رأس المال هي ضريبة العرصات.

أما الضرائب غير المباشرة فتضم كلاً من الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول، وهناك نوعان من الضرائب على الاستهلاك هما: الضرائب الكمركية والضرائب على الانتاج وفرض نوع ثالث من الضرائب على الاستهلاك هي الضريبة على المبيعات التي فرضت لاول مرة في عام ١٩٩٧ بموجب منشور مجلس قيادة الثورة المنحل ذي الرقم ٣٦ والمنشور في الجريدة الرسمية بالعدد ٣٦٧٠ بتاريخ ١٩ /٥/ ١٩٩٧م، وهي تفرض بنسبة ١٠ % من قيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الأولى والممتازة. أما الضرائب على التداول فتشمل:

أ – رسم الطابع ب– رسم التسجيل العقاري ج– رسم تسجيل السيارات

ومن الملاحظ أن الفقرات أعلاه تبوب في الموازنة العامة بوصفها رسوماً رغم أنها في الواقع ضرائب على التداول(٢٢).

---

(٢١) د.محمد سعيد فرهود، التشريعات المالية والمصرفية، مرجع سابق، ص١٨.

(٢٢) د. عبد الحليم كراجه وآخرون، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، الحسناء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٠، ص ١٤.

(ISSN : 2537 - 0758)

- **الإيرادات الخاضعة للضريبة في القانون المصري.**

نصت المادة (١٩) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم٩١ لسنة ٢٠٠٥م على أنه: تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بما فيها:

١- أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول.

٢- أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.

٣- الأرباح التى تتحقق من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة فى تطبيق أحكام هذا البند.

٤- الأرباح التى تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أى شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

٥- الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعى سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الرى وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة.

٦- أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة.

٧- الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

٨- الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضى للتصرف فيها أو البناء عليها.

٩- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشى وتسمينها فيما جاوز عشرين رأسا ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية[٢٣].

(٢٣) المادة (١٩) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

وقد استثنت المادة (٢٠) من ذات القانون من الخضوع لتلك الضريبة ما يلي: "الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام فى رأسمال شركة مساهمة، وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وألا يتم التصرف فيها قبل مضى خمس سنوات[٢٤].

وعن كيفية تحديد صافى الربح الضريبى للمنشأة نصت المادة (٢١) على أنه "يتحدد صافى الربح الضريبى للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية. وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التى تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد. ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له. ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد فى نهاية الفترة الضريبية التى انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة. ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها فى الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقى الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من هذا القانون. وفى تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذى تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محدده ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة[٢٥].

خامسًا: وظائف الضريبة:-

(٢٤) المادة (٢٠) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم٩١ لسنة ٢٠٠٥م.
(٢٥) المادة (٢١) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

(ISSN : 2537 - 0758)

تقوم الضريبة بعدة الوظائف من أهمها:

١ – الوظيفة المالية:

ونقصد بالوظيفة المالية أن الضريبة تشكل ايرادا للخزينة العامة، وتستخدم لتغطية النفقات العامة. ولقد افرطت السياسات الاقتصادية للدول في النظر إلى الضريبة باعتبارها مصدرا للايرادات العامة، وبغض النظر عن الاثار الاقتصادية والاجتماعية السيئة التي يمكن أن تنتج. وعلى سبيل المثال تشكل الضرائب غير المباشرة موردا مهما لخزينة الدولة وتلجأ الدول إلى فرضها نظرا لحصيلتها الوفيرة، الا انها لا تحقق العدالة الضريبية فهي تفرض بمعدل واحد ولا تراعي الأوضاع الشخصية والعائلية للمكلف، في حين ان الضرائب المباشرة أكثر عدالة، ولكن بالرغم من ذلك لا تستطيع الدول إلا أن تفرض مجموعة كبيرة من الضرائب غير المباشرة بهدف تأمين أكبر حصيلة ضريبية من شأنها ان تغطي النفقات العامة، اي ان الدول تنظر إلى الوظيفة المالية في هذه الحالة أكثر من النظر إلى الوظائف الأخرى(٢٦).

٢ – الوظيفة الاقتصادية: –

تشكل الضريبة اداة من الأدوات التي تمتلكها الدولة للتأثير على الاقتصاد بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتحقيق معدلات مرتفعة من النمو، ولهذه الوظيفة مظاهر متعددة من أهمها:

أ– في حالة الانكماش: تكون في ظل هذه الحالة كمية النقود المتداولة محدودة ولا تتناسب ابدا مع كمية السلع والخدمات المنتجة والمعروضة للبيع، وفي هذه الحالة على الدولة زيادة انفاقها لتعزيز الكميات النقدية والحد من فرض ضرائب

(٢٦) د. عادل فليح العلي ود. طلال محمود كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٩، ص٤٥ وما بعدها.

جديدة بل عليها خفض المعدلات الضريبية وزيادة الإعفاءات بهدف خلق توازن جديد يعيد الأوضاع الاقتصادية إلى الاستقرار[٢٧].

ب- في حالة الانتعاش: وتتصاعد الكميات النقدية في ظل هذه الحالة ويخشى ان تبلغ حدا تتجاوز فيه الكميات المعروضة من السلع والخدمات، مما يؤدي إلى ان تزاحم كميات كبيرة من النقود المتداولة كمية محدودة من السلع والخدمات ما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار والوقوع في التضخم الذي يؤدي إلى فقدان النقود لقوتها الشرائية، ويأتي في هذا المجال دور الضريبة التي تمتص فائض الكميات النقدية وذلك عن طريق فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب القائمة، من اجل اعادة التوازن للاقتصاد الوطني.

ج- حماية الإنتاج الوطني: تستخدم الدولة الضريبة خصوصا الرسوم الجمركية التي تفرض على السلع والخدمات عند عبورها لحدود الدولة، بهدف حماية الصناعات الوطنية خصوصا الناشئة منها. لان فرض الرسم الجمركي على السلع المستوردة سيؤدي إلى رفع ثمنها وبالتالي تفقد هذه السلع مقدارا معينا من قدرتها التنافسية وتسمح ببيع المنتجات الوطنية باثمان منافسة تحقق للمشاريع الوطنية الدخل المرتفع وللعمالة المحالية فرص عمل جديدة ومداخيل مرتفعة، وبالتالي تساهم الضريبة في نمو الاقتصاد وتطوره.

د- الإعفاءات الضريبية: ان من شأن اعفاء بعض المشاريع الاقتصادية من الضريبة سواء بصورة دائمة أو مؤقتة إلى تعزيز الصناعة المحلية وتوجيه المستثمرون إلى مشاريع اقتصادية تشبع حاجات عامة للمواطنين بدل من اشباعها من شركات اجنبية تستحوذ على القسم الأكبر من القيمة المضافة[٢٨].

---

(٢٧) د. رفعت المحجوب (المالية العامة)، النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٩، ص ٣١؛ د. حلمي محمود، (المبادئ الدستورية العامة)، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٦٤، ص ١٣٧.

(٢٨) د. عمار فوزي المياحي، الوجيز في التشريع الضريبي العراقي، الضريبة على الدخل، الجزء الأول، ٢٠١٢، مكتبة صباح، بغداد الكرادة، ص ٩.

(ISSN : 2537 - 0758)

الوظيفة الاجتماعية: تهدف الضريبة إلى تحقيق الاستقرار الاجتماعي، واعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع، ومن أهم مظاهر الوظيفة الاجتماعية للضريبة:

أ- اعادة توزيع الدخل: ينتج الدخل عن عناصر الإنتاج وملكية هذه العناصر متفاوتة بين الناس، ما يؤدي إلى خلق طبقات اجتماعية متعددة، وعلماء الاجتماع يرصدون ثلاث طبقات الطبقة الدنيا أو الفقيرة، الطبقة الوسطى، والطبقة الغنية. وفي المجتمعات الرأسمالية تسيطر الطبقة الغنية على عناصر الإنتاج وهذا هو مصدر غناها، في حين تقدم الطبقة الفقيرة عنصر العمل مقابل اجور محدودة لا تمكنها من تأمين حاجاتها الأساسية، مما يولد لديها مشاكل اجتماعية تؤثر على المجتمع برمته، لذلك على الدولة التدخل من اجل اعادة توزيع الدخل وذلك عن طريق فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على الطبقة الغنية، واعفاء الطبقة الفقيرة من الضريبة أو فرضها بمعدلات منخفضة. ويجب أن تنفق الحصيلة الضريبية على الحاجات الأساسية لهذه الطبقات المحرومة من خلال مساعدات اجتماعية وتأمين الخدمات الصحية والتعليمية والاسكانية. وبالتالي فان تصاعدية الضريبة هي الاداة الفاعلة لاعادة توزيع الدخل. بحيث يزيد معدل الضريبة كلما ارتفع دخل المكلف[٢٩].

ب- تحقيق العدالة الاجتماعية: تسعى الأنظمة الضريبية عند فرض الضرائب إلى مراعاة الأوضاع الاجتماعية للمكلفين وذلك من خلال عدة وسائل أهمها:

١- مراعاة الاعتبارات الشخصية والعائلية:

تعمد معظم الأنظمة الضريبية إلى اعفاء حد معين من الوعاء الضريبة وذلك وفقا للاعتبارات الشخصية والعائلية للمكلف، وفي لبنان نطلق على هذا الإعفاء تسمية التنزيل العائلي الذي يختلف وفقا للوضع العائلي للمكلف فاذا كان المكلف اعزب ينزل من دخله سبعة ملايين ونصف المليون واذا كان متزوج يضاف إلى تنزيله ٢،٥ مليون

(٢٩) حسام فايز احمد، "أثر العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في التحصيل والجباية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٨، ص٤٢.

شرط ان تكون زوجته لا تعمل كما يستحق عن كل ولد نصف مليون إلى حدود خمسة أولاد فقط.

٢- إعفاء السلع والخدمات الأساسية من الضريبة:

تعفى السلع التي تكون على تماس مباشر مع معيشة المواطن من الضريبة خصوصا الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، وفي لبنان تعفى الخضار والفواكه غير المصنعة من الضريبة على القيمة المضافة كما يعفى السكر والارز واللحوم، كما يعفى نشاط التعليم من ضريبتي الدخل والقيمة المضافة، كل ذلك بهدف مراعاة الأوضاع الاجتماعية للمكلفين وتحقيق العدالة الضريبية(٣٠).

٣- الاعتماد على الضرائب المباشرة:

مما لا شك فيه ان الضرائب المباشرة تراعي الأوضاع الاجتماعية للمكلفين، فتطبق الضريبة التصاعدية على مجموعة كبيرة من ضرائب الدخل وضريبة التركات وضريبة الأملاك المبنية. كما تأخذ بالتنزيلات العائلية التي تراعي أوضاع المكلفين الشخصية والعائلية. هذا يعني ان الضرائب المباشرة أكثر ميلا لتحقيق العدالة الاجتماعية.

٤- الحد من الضرائب غير المباشرة:

تعتمد الضرائب غير المباشرة على معدلات ثابتة تطبق على جميع الملكفين بغض النظر عن مقدرتهم التمويلية، كما لا تتضمن تنزيلات واعفاءات تراعي الأوضاع الشخصية والعائلية للمكلفين. ما يعني ان الضرائب غير المباشرة لا تحقق الوظيفة الاجتماعية وتميل إلى تحقيق الوظيفة المالية للضريبة. إلا أن معظم الدول الرأسمالية تضطر إلى الاعتماد على هذه الضرائب من اجل تأمين الموارد المالية لتغطية نفقات الدولة، ما يعني ان تغلب الوظيفة المالية مكرهة بهدف عدم الوقوع في العجز المالي الذي يمكن ان يؤدي إلى تدهور أوضاع المالية العامة ويؤثر على الاقتصاد الوطني برمته، ومن هنا ظهر مبدأ وظيفية الضرائب، حيث أنه لكل ضريبة أثر ما على النشاط الأقتصادي للدولة وبذلك لا يمكن فرض الضرائب لمجرد تحصيل الأموال حيث قد تكون

(٣٠) إياد عبد الجبار ملوكي وحكمت حارس ود. عبد الرءوف الصافي، التشريعات المالية والتجارية، هيئة المعاهد الفنية، بغداد، ١٩٨٥، ص ١٠٩.

(ISSN : 2537 - 0758)

الضريبة ذات حصيلة عالية كالضرائب على الدخل والتركات، ولكن أيضا ذات آثار اقتصادية غير مرغوبة بل وضارة بالنشاط الاقتصادي للدولة(٣١).

فمثلا فرض ضريبة على مدخرات المواطنين قد يوفر للدولة حصيلة كبيرة ولكنه في الوقت ذاته سيدفع المواطنين لإخفاء مدخراتهم وإبعادها عن النشاط الاقتصادى لتجنب دفع الضريبة وبالتالى سيخسر الاقتصاد هذه المدخرات. في حين ان فرض ضريبة على الموارد العاطلة (كالأراضي والعقارات غير المستخدمة) قد لا يوفر للدولة حصيلة كافية ولكنه سيدفع المواطنين لاستغلال مواردهم وممتلكاتهم لتجنب دفع الضريبة وبالتالى تسهم الضريبة في تحسين استغلال موارد الدولة(٣٢).

الفرع الثاني
تعريف المكلف(الممول) الضريبي والإدارة الضريبية في القانون العراقي والمصري

أولاً: تعريف المكلف (الممول):-

يعرف الممول بأنه "الشخص سواء كان طبيعياً (فرداً) أم معنوياً (شركات ومنشات مختلفة) الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي ومن ثم يتوجب عليه دفعها الى السلطات الضريبية.

وقد عرف المشرع العراقي المكلف في القانون الضريبي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ قانون ضريبة الدخل بأنه "كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون(٣٣). إلا أنه تدق التفرقة بين المكلف والممول كما يلي:-

- يحدد المشرع الضريبي عادة الشخص المدين بالضريبة، فمثلاً حدد المشرع الضريبي الشخص الملتزم بأداء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وهو المنتج أو التاجر... وفي الضريبة على الرواتب والأجور هو الموظف أو العامل... وهكذا. ومتى تم تحديد الملتزم بأداء الضريبة قانوناً ترتب عليه أداء الضريبة للإدارة

(٣١) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص١٤٤.

(٣٢) د.طارق الحاج، "المالية العامة"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، ٢٠٠٢، ص٦٣.

(٣٣) د.خليل اسماعيل، "المحاسبة الضريبية"، الطبعة الاولى، بغداد، العراق، ٢٠٠٢، ص ٨٥.

الضريبية. ومن ثم فهو يسمى المكلف القانوني، ويُطلق عليه اختصاراً المكلف، ويطلق عليه بعضهم الممول القانوني. ومهمة الإدارة الضريبية تنتهي بانتهاء هذه المرحلة. ولكن المكلف بالضريبة قد يسعى إلى التخلص منها ونقل عبئها إلى غيره، وذلك عن طريق العلاقات الاقتصادية التي تقوم بينه وبين غيره من الأشخاص، فيتحقق ما يسمى «نقل عبء الضريبة».

وقد يتقرر النقل عدة مرات، حتى تصل الضريبة إلى شخص يدرك أنه ليس في مقدوره أن يتخلص منها، وحينئذ تكون الضريبة قد انتهى نقلها واستقرت في ذمة هذا الشخص الأخير. الذي يُطلق عليه «الممول» ويطلق عليه بعضهم «المكلف القانوني أو الممول القانوني». وتسمى هذه المرحلة التي بلغتها الضريبة «مرحلة استقرار الضريبة أو راجعيتها». على أن المكلف والممول قد يكونان شخصاً واحداً، ومن ثم فلا تتحقق ظاهرة نقل عبء الضريبة، وذلك إذا لم يكن ثمة مجال لعملية اقتصادية بين المكلف وغيره من الأشخاص، أو أن المكلف لم يرد أو لم يستطع أن ينتهز هذه العملية الاقتصادية لنقل عبء الضريبة من خلالها(٣٤). ولكن يجب التنويه أن التشريعات الضريبية عادة لا تفرق بين المكلف والممول، فهي تعتمد تعبير المكلف أو تعبير الممول في تشريعاتها، ففي العراق استخدم المشرع تعبير المكلف لذلك فقهاء المالية العامة استخدموا في مؤلفاتهم تعبير المكلف القانوني، وللإشارة إلى المكلف والمكلف الحقيقي للإشارة إلى الممول، أما المصريون فاعتمدوا تعبير الممول في تشريعاتهم وكتاباتهم.

ثانياً: الإدارة الضريبية:-

الإدارة الضريبية هي أحد أطراف العلاقة الضريبية ويقع على عاتقها كسب ثقة المكلف- الطرف الثاني من العلاقة- وأن تعامله باحترام لتحسين العلاقة التي تربط بينهما. وتكمن أهميه الإدارة الضريبية في كونها الإدارة التي تركز عليها الدولة في تطبيق أحد أهم السياسات المالية للدولة(٣٥).

المطلب الثاني

(٣٤) د. حسين خلاف، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص١٩٤.

(٣٥) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص١٤٤.

(ISSN : 2537 - 0758)

حقوق والتزامات المكلف الضريبي والإدارة الضريبية
الفرع الأول
التزامات المكلف (حقوق الإدارة الضريبية)

يقع على عاتق المكلف مجموعة من الالتزامات تجاه الإدارة الضريبية، فحقوق الإدارة الضريبية التزامات على عاتق المكلف، وكما يطالب المكلف بحقوقه تجاه الإدارة الضريبية كذلك يقع على عاتقه مجموعة من الالتزامات التي يجب عليه مراعاتها والعمل على الالتزام بها، ولا يمكن إقامة توازن بين الإدارة الضريبية والمكلف إلا إذا احترم كل منهما حقوق الطرف الآخر وواجباته، والتزام المكلف بواجباته يجعل القانون الضريبي يبلغ هدفه الأساسي والمتمثل بتحصيل الضريبة المستحقة على المكلف على نحو صحيح في المواعيد المقررة من دون تهرب أو تأخير.

ومن أهم هذه الالتزامات: الالتزام بالأمانة والتعاون وتقدير المعلومات والمستندات الصحيحة في المواعيد المحددة، والإقرار الضريبي، ودفع الضرائب في المواعيد المحددة والالتزام بحفظ الدفاتر، ولكن قبل البحث في هذه الالتزامات لابد من التعريف بالالتزام الضريبي.

١- التعريف بالالتزام الضريبي:

إن التعريف بالالتزام الضريبي يتطلب توضيح مفهوم الالتزام والتعرّف على طرق تحديده ومستواه وتكلفته:

مفهوم الالتزام الضريبي: يقصد بالالتزام الضريبي الخضوع للقانون الضريبي أو الامتثال له عن طريق قيام المكلفين وكل من يخاطبه هذا القانون بالواجبات الملقاة على عاتقه بموجبه، فلا يقتصر الالتزام على المكلف وحده، إنما يمتد ليشمل كل الأطراف المرتبطة بتنفيذ القانون الضريبي، كالإدارة الضريبية والغير[٣٦]. فالإدارة الضريبية عليها التزامات محددة في القانون الضريبي، يتعين القيام بها لضمان حقوق كل من المكلف والخزينة العامة، كما يمكن أن يفرض القانون الضريبي على غير المكلفين التزامات محددة بهدف المعاونة في تطبيق القانون الضريبي تطبيقاً صحيحاً من دون أي تهرب

(٣٦) د.عصام بشور، "المالية العامة والتشريع المالي"، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٣، الطبعة السادسة، ١٩٩٢، ص٣٩.

كما هو الحال في المؤسسات المالية التي يلقى عليها واجب تحصيل ضريبة ريع رؤوس الأموال المنقولة وتوريدها، وأرباب العمل في القطاع الخاص، أو الإدارة المالية لدى الجهات الحكومية التي يتوجب عليها تحصيل ضريبة الرواتب والأجور إلى الخزينة العامة وتوريدها. وما إلى ذلك من التزامات(٣٧).

ويتطلب تحديد الالتزام الضريبي مراعاة القواعد الأساسية في الضريبة من عدالة ويقين وملاءمة واقتصاد في نفقات الجباية، كما يقتضي توضيح الأوضاع والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وجبايتها أي تحديد مطرح الضريبة ومعدلها وطرق تحققها وجبايتها، ولا بد من تحقق الضريبة أي تحديد الدين الضريبي وذلك بصدور قرار من الإدارة الضريبية بتحديد المبلغ الواجب دفعه من المكلف، كما لا بد من تحديد كيفية دفع الضريبة منه(٣٨).

ويلاحظ أن الالتزام الضريبي لا يقتصر على الإذعان للقانون الضريبي وحده، وإنما يشمل الالتزام بالقوانين الأخرى المرتبطة بتطبيق قواعد القانون الضريبي، كقانون التجارة الذي يقسم الدفاتر التجارية إلى منتظمة وغير منتظمة، وينظم قواعد مسكها والقوة الثبوتية لكل منها، وقانون الشركات الذي يقسمها إلى شركات أموال وأشخاص ويحدد طرق إدارة كل منها، وقانون أصول المحاكمات وقانون مجلس الدولة اللذين يبينان المحاكم المختصة للنظر في الدعاوى الضريبية وإجراءات التقاضي فيها وغيرها من القوانين.

ويعني الالتزام بالنسبة للمكلف ذلك الأثر الذي بواسطته تتحقق الشروط القانونية اللازمة لأداء الضريبة، ويمكن أن يختلط هذا المفهوم مع غيره من المصطلحات التي قد تتشابه معه. فإذا عد ذلك هو المعنى الضيق للالتزام الضريبي فإنه بهذا المعنى يختلف عن الدين الضريبي، فالدين الضريبي يعني الاستناد إلى قواعد القانون التي يمكن بواسطتها أن يكون شخصٌ محددٌ بذاته ملزماً بأداء مبلغ من المال محدد بدقة من حيث

(٣٧) د.عبد الناصر نور وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، ٢٠٠٢، ص ١٧٠.

(٣٨) د. خليل اسماعيل، "المحاسبة الضريبية"، الطبعة الأولى، بغداد، العراق،٢٠٠٢.

(ISSN : 2537 - 0758)

طبيعته وقيمته وتاريخ دفعه أي باعتبار ذمة هذا الشخص المالية مشغولة بهذا المال، وبهذا المعنى يتطابق الدين الضريبي مع الالتزام المعروف في القانون المدني.

وبالتالي لا يمكن تحويل الالتزام الضريبي إلى دين ضريبي على الأفراد المكلفين بالضريبة إلا عن طريق تطبيق القواعد الفنية لفرض الضريبة من تحديد الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة، وحل أي نزاع ينشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف حول مقدار هذه الضريبة أو الأساس القانوني للتكليف فيها، فيحق للمكلف الاعتراض على مقدار الدين الضريبي ولكن لا يحق له أن يتهرب من التزامه الضريبي لكون الضريبة واجباً وطنياً تضامنياً يجب احترامه.

فمن واجب المكلف احترام القواعد الفنية المتعلقة بتحديد الدين الضريبي وقواعد تحصيلها في المواعيد المحددة لها، ولكن التطبيق الفردي للقانون الضريبي يهيئ المناسبة للنزاعات الضريبية، حيث من حق المكلف المجادلة في صحة هذا التطبيق، وهذه المجادلة تستند إلى التزامه بدفع الدين الضريبي وليس بالالتزام الضريبي نفسه الذي يبقى من حق الدولة تحديده، أي تحديد الضرائب التي تراها مناسبة على المكلفين بها وبالقواعد التي ترى أنها تحقق أهداف سياستها الضريبية بمجرد حصول الواقعة المنشئة لها[٣٩].

هذا وينبغي التنويه أن مستوى الالتزام الضريبي في مجتمع ووقت معين يتحدد على أساس الفجوة الضريبية، أي على أساس الفرق بين مقدار الضريبة المحصلة فعلاً ومقدار الضريبة التي يمكن تحصيلها فيما لو التزم المكلفون جميعاً بكل قواعد القانون الضريبي، وهذه الفجوة تقل كلما كان الوعي الضريبي والثقافة الضريبية مرتفعة لدى المكلف من جهة، وكلما تطلب هذا الالتزام تكلفة إدارية أقل على المكلفين إضافة إلى الضريبة.

كما ينبغي التنويه أيضاً أن رفع مستوى الالتزام الضريبي يتطلب القيام ببعض الإجراءات يجب أن تقوم بها الإدارات الضريبية لتشجيع المكلفين على القيام بالتزاماتهم أو إجبارهم على ذلك كدمج الإدارات المختلفة للضرائب أو ربطها الكترونياً، والحد من

(٣٩) د.محمد جمعة، "التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة، أسبابه وطرق معالجته"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. ٢٠٠٥، ص٨٩.

السلطة التقديرية للإدارة في المجال الضريبي، واعتبار الإقرار الضريبي للمكلف صحيحاً حتى يثبت العكس، وعدم إرهاق الإدارة بفحص كل إقرارات المكلفين وتشجيع المكلفين على نظام الربط الذاتي، ومنح المكلفين حوافز لتشجيعهم على الالتزام الضريبي كالعفو الضريبي والعناية بكبار المكلفين، وتبسيط إجراءات التحقق والجباية وتشجيعهم على الالتزام الطوعي(٤٠).

أ- الالتزام بالأمانة:

وتعد درجة الأمانة التي يتحلى بها المكلف- وهو بصدد الخضوع للقانون الضريبي- العمود الفقري أو حجر الزاوية التي على أساسها يتحدد حجم الإنفاق والاختلاف بين المكلف والإدارة الضريبية ومقدار ما يؤدى من ضرائب صحيحة في المواعيد المحددة، من دون إرهاق لهذين الطرفين، لذا يُلحظ في التشريعات الضريبية الكثير من القواعد التي تحفز المكلف على أن يكون أميناً، مما يعطي الإدارة الحق في التأكد من درجة هذه الأمانة(٤١).

ولا تؤثر الأخطاء المادية أو الحسابية التي يمكن أن يقع بها المكلف على درجة أمانته إن وقع بها من دون قصد وبحسن نية فهذه الأخطاء يمكن تجاوزها، إلا أن المخالفات المقصودة هي التي تؤثر في هذه الأمانة وهي التي يتعين رصدها والعقاب عليها، ولا تتربص الإدارة الضريبية بكل خطأ يرتكبه المكلف(٤٢).

ويجب ألا يعاقب المكلف على أمانته وذلك بإرهاقه في تقديم الدليل عليها، عندما يبادر بنفسه إلى إخبار الإدارة الضريبية طواعية عن وقائع لا يمكن لها أن تعلم بها لولا

(٤٠) د.موريس صادق، "موسوعة التهرب الضريبي"، دار الكتاب الذهبي، القاهرة. ١٩٩٩، ص٢١١.

(٤١) د. سعيد عبدالعزيز، عثمان كري، رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧م، ص٩٩.

(٤٢) د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، ١٩٧٨م، ٣٦.

(ISSN : 2537 - 0758)

هذه المبادرة، فإن من شأن ذلك أن يجعل المكلف متردداً في مصارحة الإدارة الضريبية بحقيقة نشاطه، مما يؤثر بدوره سلباً في مستوى التزامه الضريبي(٤٣).

ويجب على الإدارة الضريبية أن تعاون المكلف في أن يكون أميناً، وذلك بجعل عبء إثبات ما يخالف ما يقدمه للإدارة الضريبية من معلومات يقع على عاتقها، ويجب على الإدارة الضريبية أن تؤسس دليلها على وقائع معينة يُثبت صدقها بالبحث والتحقيق وليس على معلومات مرسلة غير مؤكدة.

ب- الالتزام بالتعاون:

لا يمكن للإدارة الضريبية أن تقوم بعمليات تحقق الضريبة وجبايتها على نحو يتفق مع القانون من دون تعاون من المكلف وغيره من الأطراف المرتبطة بالنشاط أو الدخل الخاضع للضريبة. ويمكن أن يتحقق هذا التعاون بصورة اختيارية كأن يقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ودفع الضريبة المترتبة عليه على أساس هذا الإقرار، أو قيام الغير بالإبلاغ عن وقائع تكشف عن تهرب بعض المكلفين عن أداء الضريبة المستحقة عليهم كلياً أو جزئياً. كما يمكن أن يكون التعاون إجبارياً بقوة القانون كالتزام المكلف بإخطار الإدارة الضريبية عن بدء النشاط الذي يمكن أن يدر دخلاً خاضعاً للضريبة، أو التوقف عنه،أو قيام رب العمل بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية في المواعيد المحددة(٤٤).

ت-الالتزام بتقديم المعلومات والمستندات الصحيحة في الميعاد المحدد:

يفرض القانون الضريبي عادة على المكلفين تزويد الإدارات الضريبية المختصة بالمعلومات والمستندات الصحيحة التي تطلبها في الوقت المحدد من دون إبطاء تحت طائلة فرض الغرامات عليهم وذلك كي تتمكن من فحص تلك المستندات وتحديد مركز المكلف الضريبي بدقة وذلك قبل سقوط حقها في تحصيل الضرائب المترتبة عليهم

(٤٣) د. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن ٢٠١٠م، ص٧٥.

(٤٤) د.حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، ص٩٥.

بالتقادم[٤٥]. وتُلزم العديد من التشريعات الضريبية المكلفين بالاحتفاظ بالدفاتر والمستندات المتعلقة بالنشاط أو الدخل الخاضع للضريبة خلال مدة معينة محددة في تلك التشريعات وعدم إتلافها أو تغيير معالمها بمجرد انتهاء السنة الخاصة بها، وذلك كي يتاح للإدارة الضريبية الوقت الكافي لمطابقة المعلومات المتوافرة لديها مع البيانات والمعلومات التي تحتويها هذه الدفاتر والمستندات التي بحوزة المكلف.

ويفيد احتفاظ المكلف بهذه الدفاتر والمستندات في توفير الدليل أو الحجة التي يحق للمكلف التمسك بها في مواجهة تقديرات الإدارة الضريبية غير الصحيحة. ويمكن للإدارة الضريبية أن تدعم هذا الالتزام بتقديمها المساعدة اللازمة في هذا المجال، ومن ذلك إصدارها الأدلة المعاونة كالبرامج المحاسبية التي تساعده على تنفيذ هذا الالتزام والتزامها بتزويده بالبرامج الإلكترونية التي تساعده على ذلك بأقل تكلفة ممكنة.

فتطبيق الضريبة على القيمة المضافة تتطلب ضرورة إمساك المكلف المسجل دفاتر وسجلات منتظمة تقيد فيها معاملاته كافة بطريقة تمكّن الإدارة الضريبية من تحديد رقم مبيعاته الخاضعة للضريبة من جهة، ومن أجل تسهيل التعامل مع الإدارة الضريبية وتطبيق قواعد خصم الضريبة وردها بسهولة ويسر من جهة أخرى. إن عدم القيام بذلك يؤدي إلى حرمان الإدارة الضريبية من البيانات الفعلية التي تظهر حقيقة نشاط المكلف ومن ثم يجبرها على اللجوء إلى طرق التقدير الإداري لمعرفة قيمة هذا النشاط الذي يجب أن يسدد الضريبة عنه، وهذه الطرق تكثر بشأنها النزاعات بين المكلف والإدارة الضريبية، وقوانين التجارة في الدول هي التي تحدد هذه الدفاتر والسجلات ونوعها والشروط التي يجب أن تتوافر فيها لتصبح منتظمة أو مقبولة لدى الإدارات الضريبية.

وينتمي النزاع الضريبي إلى نزاع القضاء الكامل مما يجعل الممول أو المكلف ملزما بإستصدار القرار السابق حتى في ظل وجود القرار الأصلي والمتعلق بفرض الضريبة،

(٤٥) د.أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، لبنان. ١٩٩٢م، ص١٠٣.

(ISSN : 2537 - 0758)

والمكلف لا يمكنه الطعن في قرار الضريبة بل في القرار الرافض لإلغاء أو تعديل القرار الأصلي(٤٦).

ث- الالتزام بدفع الضريبة:

الالتزام بدفع الضريبة هو التزام واجب على المكلف وضرورة بالنسبة إلى الدولة، حتى تستطيع أن يكون تحت تصرفها في كل وقت المبالغ اللازمة لعمليات الإنفاق العام، حيث يحدد القانون عادة الشخص الذي يقع على عاتقه دفع الضريبة وهو بصورة عامة المكلف الذي تفرض عليه الضريبة، وقد يكون شخصاً آخر على علاقة بالمكلف، فهنا تكون الضريبة واجبة الدفع في وقت محدد بعد إصدار الإقرار من قبل المكلف أو تحديد الضريبة من قبل الإدارة الضريبية، فيترتب على المكلف أن يبادر إليها لدفع الضريبة في الوقت والمكان اللذين يحددهما القانون.

- وتميز الإدارة الضريبية أحياناً بين المكلف ودافع الضريبة وذلك بغية ضمان تسديد الضريبة وملاءمتها للمكلف، كما في حالة إعسار المكلف وعدم ملاءته المالية أو في حالة الجباية بالحجز عند المبيع(٤٧).

ومن الممكن أن يتم دفع الضريبة بطريقتين: بصورة فورية عند حدوث الواقعة المنشئة لفرض الضريبة، أو بصورة مؤجلة في حال تحصيل الضريبة بعد فترة معينة من فرضها وحسابها وتحقق الدين الضريبي في ذمة المكلف المالية، وقد تسمح الإدارة الضريبية للمكلف بتأجيل دفع الضريبة كلها أو بعضها أو بتقسيطها.

وتعمل التشريعات الضريبية على ألا يستفيد المكلف من تأخره في الوفاء بالضريبة، وذلك باستثمار أموال الضرائب المختلفة في نشاطه الخاص أو ادخارها أو الحصول على ربح أو فائدة منها وذلك بتقرير مقابل تأخير يزيد على معدل الفائدة أو معدل التضخم. وبالمقابل ولتحقيق العدالة الضريبية يجب أن تراعي التشريعات الضريبية معدلات

(46) Trotabas (L) et Cotteret (J.M) , Droit fiscal général , 4eme édition , Dalloz ,FRANCE , 1980. , pp : 312-313.

(٤٧) د. مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، ٢٠٠٥م، ص٣٧.

الفائدة أو التضخم عند تقدير الوعاء الضريبي المستحق على المكلف في الضرائب المتراكمة عليه بسبب منها أو في حال رد الضرائب التي دفعها زيادة أو من دون وجه حق.

ويختلف موقف التشريعات المقارنة تجاه حق الإدارة في مطالبة المكلف بمبلغ الضريبة أثناء النظر في النزاع بشأنها، ففي حين تؤجل كل من المملكة المتحدة وفرنسا وألمانيا هذه المطالبة لحين البت في هذا النزاع، فإن إيطاليا ترفض هذا التأجيل كما هو الحال في مصر(٤٨).

وفي سبيل ضمان التزام المكلف بدفع الضريبة في الميعاد المحدد لها بالقانون توفر التشريعات الضريبية الضمانات التي تكفل عدم تعرض الخزينة للضياع عن طريق حجز أموال المكلف التي تكون تحت يده أو تحت يد الغير، أو تجعل صفة هذه الديون ممتازة كي لا تدخل في قسمة الغرماء عند إفلاس المكلف، ولكن يجب ألا تتعسف الإدارة الضريبية في استعمال الضمانات المقررة لها لانتزاع كل مال يملكه المكلف، بل يجب عليها أن تتوقف عن مطالبته بالديون الضريبية المستحقة عليه إذا حالت الظروف دون قدرته على الدفع(٤٩).

الفرع الثاني
حقوق المكلف (التزامات الإدارة الضريبية)

أحتل موضوع إظهار حقوق المكلفين أهمية كبيرة مع تزايد اهتمام المجتمعات المعاصرة بالحقوق والحريات العامة، فالإدارة الضريبية معنية بتوفير الحرية والأمان والطمأنينة للمكلفين، وتوفير كل ما يمنح هؤلاء شعوراً بأن الضريبة المفروضة عليهم قد تم فرضها من دون أي تعسف وتناسب مقدرتهم على الدفع.

والواقع أن التعريف بحقوق المكلف قد كرس له جانباً مهماً في إعلان حقوق الإنسان والمواطن عام ١٧٨٩ الصادر مع الثورة الفرنسية، فأكد في مادته الثالثة عشرة مبادئ

(٤٨) د.عادل حشيش .مصطفى رشدى شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة للنشر، القاهرة، ١٩٩٨م، ص٧٦.

(٤٩) د. خيري عثمان، فريز فرج عبد العال: إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة،٢٠١٣م، ص٣٤.

(ISSN : 2537 - 0758)

العمومية والمساواة في الضريبة للحفاظ على القوة العامة من أجل تمويل النفقات العامة للدولة، كما أكد ضرورة هذه المساهمة، على أن توزع بين المواطنين وفقاً لمقدراتهم.

ولعل من أهم الحقوق الأساسية للمكلف في المجال الضريبي عدم فرض أي ضريبة قبل الموافقة عليها عن طريق السلطة التشريعية، وعدم منح السلطة التنفيذية أي صلاحية بفرض الضرائب على الأفراد، إلا أن ذلك يخرج عن نطاق هذا البحث، والمقصود بحقوق المكلف في الفقه الضريبي الحديث هي الحقوق التي يجب على القوانين والإدارات الضريبية أن توفرها للفرد بمناسبة تحقق الضريبة في ذمته وجبايتها منه، وأهم هذه الحقوق هي: حماية حق المكلف في الملكية، وحقه في الاستعلام والمساعدة الضريبية، وحقه في التظلم أو الاعتراض واللجوء إلى القضاء، وحقه في استرداد المبالغ التي قد يدفعها زيادة على مقدار الضريبة المتوجب عليه دفعه، والحق في احترام حريته وحياته الخاصة وحقه في الحفاظ على سرية بياناته، والحق في المعاملة المتكافئة بين المكلفين، والحق في تطبيق القانون الضريبي عليه بصورة صحيحة وبأثر فوري غير رجعي(٥٠).

١- حماية حق المكلف في الملكية:

إذا كانت الضريبة فريضة نقدية مقتطعة من الدخل أو من الثروة أو من الإنفاق فهي تترجم باعتداء على حق الملكية لأنها تؤدي إلى حرمان المكلف من أمواله، هذه ناحية، إلا أن الدستور قد سمح بفرض الضريبة استثناء من أجل تغذية الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، ومن ثم فالضريبة تمثل مبدأ دستورياً، هذه ناحية أخرى. وينجم عن وجود هاتين الناحيتين ضرورة التوفيق بينهما، أي بين كون الضريبة اعتداء على الملكية في حقيقتها وكونها ضرورية لقيام الدولة بالوظائف المنوطة بها.

وقد أصدر المجلس الدستوري في فرنسا حكماً في ١٩٨١ يتعلق بحماية حق الملكية في المجال الضريبي، حينما وجد بعض النواب في البرلمان الفرنسي في المادة ٩٧ من قانون موازنة عام ١٩٨٢ التي تجيز للعاملين في مجال الضرائب أن يقوموا بعمل

(٥٠) د. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، ٢٠٠٠م، ص٢٥.

اختبارات على حسابات المكلفين لرقابة عمليات المعالجة الآلية للمحاسبة، حيث طالب هؤلاء النواب بمنح المكلفين الذي خضعوا لهذه الاختبارات تعويضاً عن حرمانهم المؤقت من الانتفاع بآلاتهم المحاسبية محل الرقابة. وهذا الإجراء في رأيهم يخالف المادة (١٧) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر عام ١٧٨٩، كما أنه يعد نوعاً من الاستيلاء، وهذا كله يخالف الدستور الفرنسي. وعندما عرض الأمر على المجلس الدستوري ذكر أنه: «لا توجد أي قاعدة دستورية تفرض التعويض عن الأضرار التي يتحملها المشروع بسبب الرقابة الضريبية»(٥١).

وقد أيد الفقه الفرنسي قضاء المجلس الدستوري معتبرين أن الرقابة الضريبية تتعلق باستخدام امتيازات السلطة العامة، وإذا ما وقع ضرر على المكلفين فإن ذلك يتعلق بمجال المسؤولية الإدارية فقط. ومن ثم فإنه يسمح للسلطة الضريبية– وهي تفرض الضريبة وتحصّلها– بالاعتداء على حق الملكية ضمن حدود المصلحة العامة، ولكن إذا كان هذا الاعتداء مبالغاً فيه أو غير مسوّغ فإن للمتضرر أن يطالب بالتعويض استناداً إلى المسؤولية الإدارية.

وقد خالفت المحكمة الدستورية العليا في مصر قضاء المجلس الدستوري الفرنسي، حيث أقامت مفهوماً جديداً لحماية حق الملكية في المجال الضريبي طبقته على النزاعات الضريبية التي كانت معروضة عليها. وهذا المفهوم يقوم على ثلاثة مبادئ:

أ– تعدّ الضرائب على الدخل هي النوع العادي من الضرائب في العصر الحديث. بحسبان أن الدخل هو الوعاء الأساسي للضريبة وباعتباره إيراداً متجدداً ومتكرراً سواء أكان هذا الدخل ناجماً عن العمل أم عن رأس المال أم عن المصدر المختلط، ولا يجوز أن تكون رؤوس الأموال ذاتها وعاء لها إلا بصورة استثنائية.

ب– ولو فرضت الضريبة على رأس المال بحيث تستوفى من رأس المال نفسه، وهو مايعني فرضها بمعدل مرتفع فإن هذا من شأنه أن يقضي على رأس المال نفسه، أي إن الضريبة تأكل مطرحها وتتناهى حصيلتها مع الزمن إلى الصفر. وهذا يمثل عدواناً على رأس المال وتأخذ الضريبة في هذه الحالة شكل الجزاء.

(51) Kohler ,Eric ,L " A Dictionary for Accountan" NewDelhi,1972.

(ISSN : 2537 - 0758)

ت- لا يجوز أن يكون هدف الضريبة «مجرد جباية الأموال» في ذاتها وبأي شكل كان(٥٢).

٢- الحق في الاستعلام الضريبي والمساعدة:

يشترط في الالتزام الضريبي أن يَعلم المكلف بهذا الالتزام ومتطلباته وبعد ذلك يمكن مطالبته بالوفاء به. وينبني على ذلك أن الإدارة الضريبية يجب أن توفر لصاحب الالتزام الضريبي المعلومات المتعلقة به فيما يتعلق بإجراءات الالتزام ومكانه وزمانه، وبأثر هذا الالتزام في ماله، وبحقه في التظلم أو الاعتراض.

٣- الحق في الحفاظ على سرية البيانات والخصوصية:

ويحمي هذا الحق المكلف من إساءة استعمال الإدارة الضريبية لسلطتها، بحيث لا يجوز لها استعمال بيانات المكلف في غير الأغراض الضريبية وذلك حفاظاً على سرية بياناته وحماية الخصوصية، وتعاقب التشريعات الضريبية موظف الإدارة الضريبية الذي يخالف الالتزام بالسرية عند قيامه بإفشاء أسرار المكلف من دون وجه حق أو عندما يسيء استعمال المعلومات السرية التي يحصل عليها في معرض التكليف الضريبي في غير الغرض المخصص لها(٥٣).

- بيد أن سرية البيانات لا تمنع في بعض التشريعات المقارنة من أن تقوم الإدارات الضريبية بالنشر في الصحف اليومية قائمة أسماء المكلفين المتخلفين عن دفع الضريبة المستحقة عليها، أو رفع الدعاوى القضائية بحقهم أو الإفصاح عن المعلومات المتوفرة لديها إلى جهات أخرى التي تقرر القوانين وجوب إعلامها بما لديها من بيانات ومعلومات قد تساعد في الكشف عن الجرائم، كما هو الحال في جنوب أفريقيا وكندا، فهذا الحق في الأصل مقصور على توظيفه في تحديد الوعاء الضريبي الخاص بالمكلفين ليس إلا.

---

(٥٢) د. مرسي السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار الكبر لتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية٢٠٠٤م، ص٢١٠.

(٥٣) د.محي محمد سعد، "الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية"، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر، بلا سنة، ص٤٥.

٤- الحق في التطبيق الصحيح للنصوص الضريبية:-

يجب على الإدارات الضريبية أن تضمن للمكلف التطبيق الصحيح للتشريعات الضريبية عن طريق موظفين أكفياء، وعن طريق إصدار تعليمات تنفيذية للقوانين الضريبية تضمن توضيح القواعد الغامضة لها مع التزام السلطة اللائحية بالضوابط الواردة في القانون عند تفسيرها كي تضمن للمكلف عند دفعه مبلغاً أكبر مما يحدده القانون إعادة المبالغ الزائدة، فيجب أن يكون الهدف من تفسير النصوص هو مساعدة المكلف على أن يفي بالتزاماته الضريبية بيسر وسهولة طبقاً للتطبيق الصحيح للقانون من دون شطط(٥٤).

٥- الحق في الطمأنينة والأمان:

وهذا الحق يمنع المشرع الضريبي من تطبيق القواعد الضريبية بأثر رجعي، فيحق للمكلف أن يتخذ قراراته الاقتصادية على أساس ما هو قائم فعلاً من قوانين وأنظمة ضريبية من دون أن يفاجأ بتعديلها أو تغييرها بالمستقبل مع انسحاب أثر هذا التعديل أو التغيير على الماضي مما يُحل من استقرار مركزه الاقتصادي ويحمله أعباء ضريبية لم تكن في حسبانه، وهذا الحق له بعد دستوري في الكثير من الدول(٥٥). ومبررات عدم رجعية القوانين الضريبية كثيرة ومتعددة لأن فرض الضرائب بأثر رجعي يؤثر سلباً في المعاملات والطمأنينة مما يؤدي إلى إضعاف روح الادخار والاستثمار لدى المكلف ويؤثر سلباً في المناخ الاستثماري، كما أنه يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية فمثل هذه الضرائب تؤدي إلى اضطراب أحوال المكلفين المالية وعرقلة نشاطهم الاقتصادي، كما أن تقرير الأثر الرجعي على القوانين الضريبية من شأنه أن يمس في الحقوق المكتسبة للخزينة العامة عندما يأتي القانون مخفضاً معدل الضريبة أو لاغياً أو موسعاً لإعفاءاتها من جهة أخرى. وعلى ذلك يفرض على الإدارة الضريبية عدة التزامات أهمها:

---

(٥٤) د. هاني شبيطة، "حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. ٢٠٠٦، ص٩٦.

(٥٥) د. السيد عبد المولي، التشريع الضريبي المصري، الضرائب على الدخل والثروة، دار الفكر العربي، ١٩٧٦، ص١٢٦.

(ISSN : 2537 - 0758)

- تقليل عدد القوانين الضريبية إلى أقل عدد ممكن.
- تحقيق الاستقرار الضريبي للقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية، فلا يتم تغييرها بين الفترات القصيرة.
- وضوح النصوص القانونية الضريبية فلا يخلط المشرع الضريبي بين الضريبة والرسم، ولا يحتاج المكلف إلى إصدار تفسيرات للنصوص القانونية الضريبية إلا في أضيق الحدود.

المبحث الثاني
وفاة المكلف الضريبي وعلاقتها المعيارية في استيفاء الدين الضريبي

تمهيد وتقسيم:

لم يرد بالقانون الضريبي المصري أو العراقي ذكر لأثر وفاة المكلف بالدين الضريبي على الوفاء بالتزامه، وعلى ذلك فإننا نتعرف على القواعد العامة في هذا الشأن ثم نقوم بتطبيقها على الدين الضريبي.

مع بحث مدي أحقية المكلف بالضريبة (الممول) أو ورثته خصم خسائره

وذلك في ثلاث مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: أثر وفاة المدين على سداد ديونه، والتطبيق على الدين الضريبي

المطلب الثاني: مدى أحقية المكلف الضريبي بخصم الخسائر في التشريع العراقي والمصري

المطلب الثالث: وفاة المكلف وأثرها في خصم الخسائر الضريبية

المطلب الأول
أثر وفاة المدين على سداد ديونه

نصت المادة ٧٩ من القانون٢٠٠٥ م في فقرتها الأخيرة على أنه "إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها أو إذا توفى صاحبها خلال ال ٣٠ يوما المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ٦٠ يوما من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الإقرار الضريبي خلال ٩٠ يوما من هذا التاريخ".

من هذا النص نلاحظ أن هناك التزاما يقع على عاتق الورثة وذلك بإخطارهم عن هذا التوقف الناتج عن وفاة الممول والذي يعتبر سببا مباشرا لاعتبار المنشأة في حكم المتوقفة عن العمل وأن يتم هذا الإخطار خلال ٦٠ يوما من تاريخ وفاة مورثهم وأن يقوموا بتقديم

إقرار ضريبي خلال ٩٠ يوما من تاريخ الوفاة وذلك لأن وعاء الضريبة في هذه الحالة يدخل فيها الأرباح التي حققتها المنشأة حتى تاريخ الوفاة ويتم ربط الضريبة عن السنوات التي لم يسبق إجراء ربط عنها حتى تاريخ وفاة صاحبها باسم الورثة وأن تقديمهم للإقرار والبيانات الخاصة بفترة النشاط الخاصة لمورثهم عن الفترة الضريبية حتى تاريخ وفاته يساعد على المحاسبة الضريبية عن تلك الفترة مع العلم بأنه لا يترتب على عدم الإخطار من جانب الورثة عن واقعة وفاة مورثهم وتوقف المنشأة أي جزاء مالي لأنه ليس عليهم التزام سوى الإخطار بواقعة التوقف بسبب الوفاة خلال ٦٠ يوم من تاريخ الوفاة مع التقدم بالإقرار الضريبي خلال ٩٠ يوما.

وتعتبر ديون الضرائب من الديون الممتازة حيث يتم استيفاؤها بعد سداد **ما يكفى لتجهيز الميت، ومن تلزمه نفقته من الموت إلى الدفن، حيث تنص المادة** الرابعة من قانون المواريث رقم ٧٧ لسنة ١٩٤٣ على أنه: "يؤدى من التركة بحسب الترتيب الآتي:

أولاً: ما يكفى لتجهيز الميت، ومن تلزمه نفقته من الموت إلى الدفن.

ثانياً: ديون الميت.

ثالثاً: ما أوصى به في الحد الذي تنفذ فيه الوصية.

ويوزع ما بقى بعد ذلك على الورثة. فإذا لم يوجد ورثة قضى من التركة بالترتيب الآتي:

أولاً: استحقاق من أقر له الميت بنسب على غيره.

ثانياً: ما أوصى به فيما زاد على الحد الذي تنفذ فيه الوصية، فإذا لم يوجد أحد من هؤلاء آلت التركة أو ما بقي منها إلى الخزانة العامة".

وتنص المادة ٨٩٩ من القانون المدني على أنه: "بعد تنفيذ التزامات التركة، يؤول ما بقى من أموالها إلى الورثة كل بحسب نصيبه الشرعي".

فقد استقر قضاء محكمة النقض على أن: "المقرر– في قضاء هذه المحكمة– أن التركة منفصلة عن أشخاص الورثة وأموالهم الخاصة، وأن شخصية الوارث مستقلة عن شخصية المورث، ومن ثم فإن ديون المورث تتعلق بتركته بمجرد الوفاة، ويكون للدائنين عليها حق عيني، فيتقاضون منها ديونهم قبل أن يؤول شيء منها للورثة، ولا تنشغل بها

(ISSN : 2537 - 0758)

ذمة ورثته، فلا تنتقل التزامات المورث إلى ذمة الوارث لمجرد كونه وارثاً إلا في حدود ما آل إليه من أموال التركة"(٥٦).

وقضت محكمة النقض بأن "النص فى المادة ٩٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على امتياز دين الضريبة وتجيز للمدير العام لمصلحة الضرائب أن يصدر أمرا بحجز الأموال التي يري استيفاء الضرائب منها تحت أية يد كانت ذلك أن حق الامتياز لا يرد الا على أموال المدين وهو ما صرحت به المادة المذكورة، كما أن تطبيق ما نصت علية المادة الثالثة من قانون الحجز الإدارى رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ منوط بأن يكون الذى وقع عليه الحجز من أموال المدين"(٥٧). وقضت أيضا بأن "النص فى المادة ١٦ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ وفى المادة ١١٣٩ من القانون المدنى، يدل على أنه تعتبر من الديون الممتازة أموال الأطيان الزراعية، وأن هذا الامتياز يخول الحكومة حق تتبع العقار وثماره في أية يد كانت وتوقيع الحجز عليها وإذ كان ذلك، وكان من المقرر أن ضريبتي الأمن القومى والضريبة الإضافية للدفاع تأخذان حكم ضريبة الأطيان، وكان الحكم المطعون فيه قد قضي ببراءة ذمة المطعون ضده من تلك الضرائب الثلاث إستناداً إلي أنه لم يغتنم فائدة من تلك الأطيان خلال فترة الاستيلاء عليها تنفيذاً لقانون الإصلاح الزراعي، فإنه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه"(٥٨).

واتسم المشرع الفرنسي بالتشدد والصرامة في إجراء الحجز على المدين المكلف بالضريبة مقارنة بما هو عليه الحال في قواعد القانون العام، ذلك أن القواعد العامة في القانون الفرنسي تنص على أنه لا يتم الحجز إلا بعد ثمانية أيام على الأقل من تبليغ الإخطار بالحجز(٥٩).

---

(٥٦) نقض مدني في الطعن رقم ٨٧٠٤ لسنة ٦٣ قضائية "أحوال شخصية"، جلسة ١٩٩٧/١٠/٢٦؛ الطعن رقم ٢٧٦٦ لسنة ٥٩ قضائية– جلسة ١٩٩٧/١٢/٢٥م.

(٥٧) نقض مصري في الطعن رقم ٣١٨ لسنة ٤٢ ق جلسة ١٦/٢/١٩٨١ س ٣٢ ص ٥١٦.

(٥٨) نقض مصري في الطعن رقم ٨٦٨ لسنة ٤٨ ق جلسة ١٠/٤/١٩٧٩ س٣٠ ع ١ ص٩١.

(59) Jean –Pierre Casimir; Le Control fiscal (Contentieux–Roucouvrement), Paris: Group Revue Fiduciaire,10eme édition ,2007p. 443.

تقادم الضريبة: قضت محكمة النقض المصرية بأن "النص فى المادة ٣٨٣ من القانون المدنى على أن "ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت إلى محكمة غير مختصة وبالتنبيه وبالحجز وبالطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه فى تفليس أو فى توزيع وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى إحدى الدعاوى"، وفى المادة ٣٨٤ من ذات القانون على أن ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً"، وفى المادة ٩٧/١ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أنه "... وعلاوة على أسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى تنقطع هذه المدة بالتنبيه على الممول بأداء الضريبة أو بالإحالة إلى لجان الطعن..." وفى المادة ٣/١ من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ على أنه "يعتبر تنبيهاً قاطعاً للتقادم أوراد الضرئب والرسوم وإعلانات المطالبة والإخطارات إذا سلم أحدهم إلى الممول أو من ينوب عنه قانوناً أو أرسل إليه بكتاب موصى عليه بعلم الوصول يدل على أن المقصود من الإخطار القاطع للتقادم هو الذى يتمسك فيه مصلحة الضرائب بحقها فى دين الضريبة وأن الإقرار القاطع له هو الذى يقر فيه الممول صراحة أو ضمناً بأن دين الضريبة لا يزال فى ذمته، وإذ كان ذلك، وكان مجرد استدعاء الممول أو الوكيل للمناقشة لا ينطوى على تمسك مصلحة الضرائب بحقها فى دين الضريبة فإنه لا يكون قاطعاً للتقادم فى مفهوم المادة ٣/١ من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣، وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وجرى فى قضائه على اعتبار هذا الإجراء بذاته قاطعاً للتقادم كما اعتبر تقدم وكيل الطاعنين لطلبات استخراج كشوف رسمية بممتلكات المورث إقراراً من الطاعنين بوجود الدين فى ذمتهما دون أن يبين طبيعة هذه الطلبات وما تحتويه والجهة المقدمة إليها، فإنه يكون فضلاً عن خطئه فى تطبيق القانون مشوباً بالقصور"(٦٠).

وينقطع تقادم دين الضريبة إذا وردت مكاتبات للورثة من مصلحة الضرائب فينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت إلى محكمة غير مختصة وبالتنبيه وبالحجز وبالطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حق، وقد قضت محكمة النقض بأن "النص فى المادة الثالثة

(٦٠) نقض مصري في الطعن رقم ٢٢٩ لسنة ٤٦ ق، جلسة ١٩٨٠/٣/٤.

(ISSN : 2537 - 0758)

من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ يدل– وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة– على أن إجراءات قطع التقادم التى عددها الشارع مكملة للإجراءات– القاطعة لتقادم كافة الضرائب والرسم، وإذ جاءت عبارة إعلانات المطالبة والإخطارات– إذا سلم أحدها فى مقام التعداد للإجراءات القاطعة للتقادم عامة ومطلقة، ومن ثم فإنها تسرى على الإخطارات بعناصر الضريبة أو الرسم والإخطارات بالربط على سواء، ولا يصح تخصيصها بنوع معين من الإخطارات بغير مخصص. لما كان ذلك وكان الطاعنان قد تمسكا بانقطاع تقادم رسوم الشهر محل التظلم بتوجيه إعلان المطالبة بها بكتاب موصى عليه بعلم الوصول سلم إلى المطعون ضده فى ٢٧ من سبتمبر سنة ١٩٧٩ وقدما تأييداً لدفاعهما علم الوصول الذى يشير إلى توجيه ذلك الكتاب فإن هذا الدفاع يكون دفاعاً جوهرياً من شأنه لو صح أن يتغير به وجه الرأى فى الدعوى وإذ لم يعن الحكم المطعون فيه بتمحيصه وأعرض عن الرد عليه بما يفنده، وانتهى إلى تأييد الحكم الابتدائى القاضى بسقوط الرسوم محل الأمر المتظلم منه بمضى المدة، فإنه يكون معيباً بالقصور فى التسبيب"[٦١].

ثانياً: أثر وفاة المكلف على سداد دينه الضريبي

نصت المادة ١٠٢ من قانون الضريبة علي الدخل رقم ١٩ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية رقم ١١٩ وتعديلاته لسنة ٢٠٠٥ على أنه "تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دينا ممتازا تاليا في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها. ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين".

وبتطبيق هذا النص وإعمالا للقواعد العامة التي تم تناولها في المطلب السابق، يتبين أنه يتعين سداد دين الضريبة من تركة المكلف المتوفى، قبل تقسيم التركة وذلك بعد سداد تكاليف الوفاة والجنازة ونفقة من يعولهم المكلف. على أن يقدم دين الضريبة على غيره من الديون العادية، لأن الدين الضريبي يعتبر من الديون الممتازة التي لها أسبقية على الديون العادية. أما إذا لم تكفِ التركة لسداد الدين الضريبي فلا يلتزم الورثة

(٦١) نقض مصري في الطعن رقم ٣٤٢١ لسنة ٥٨ ق، جلسة ١٩٩٠/٣/٢٩.

به حيث إن الدين شخصي ولا يكلف الورثة بسداد ديون مورثهم إلا في نطاق ما آل إليهم من التركة كل وفقا لحصته.

وإذا تقادم دين الضريبة بعدم وجود مكاتبات من مصلحة الضرائب أو إعلامات للورثة، وفي القانون العراقي أشار المشرع العراقي في المادة (٨٧) من قانون الأحوال الشخصية إلى الديون المتعلقة بالتركة وجعلها تحل في المرتبة الثانية بعد تجهيز المتوفي على الوجه الشرعي، حيث نصت المادة المذكورة وأن "الحقوق التي تتعلق بالتركة بعد وفاة المورث أربعة مقدم بعضها على بعض... ٢- قضاء ديونه وتخرج من جميع ماله". وهذا ما سار عليه القضاء العراقي في تطبيقاته حيث جاء في قرار لمحكمة التمييز:" فعلى المحكمة القيام بتحرير التركة لمعرفة ما إذا كانت دائنة أم مدينة، فإن ظهر أن التركة غير مدينة، فعليها أن تحكم بتمليك المدعية ما يصيبها من سهام من العقار الموصى به"(٦٢).

مما تقدم يتبين لنا أن المشرع العراقي لم يكتف باعطاء الديون المرتبة الثانية بين الحقوق المتعلقة بالتركة بل أشار إلى أنها تخرج من جميع ما للميت من أموال. كما أن لفظ دين في المادة المذكورة قد جاء عاما ولم يحدد كون الدين مطلقا أم متعلقا بعين التركة، ولكن بما أن المادة الأولى من قانون الأحوال الشخصية العراقي نصت على أنه:"إذا لم يوجد نص تشريعي يمكن تطبيقه فيحكم بمقتضى الشريعة الاسلامية الأكثر ملاءمة لنصوص هذا القانون". وعليه يمكن الاحتكام الى الشريعة الاسلامية في بيان تفاصيل الديون المتعلقة بالتركة.

وفي الفقه الإسلامي، إن كانت الضريبة التي نشأ منها الدين غير مشروعة؛ فليس على الميت ولا على ورثته قضاؤها، إذا لم يترتب على ذلك ضرر عليهم.أما إذا كانت مشروعة؛ فإنها تقضى من تركته قبل قسمها- إن كان ترك شيئا- وإن لم يتركه فلا يلزم ورثته قضاءها عنه وجوبا، ولكن يستحب لهم ذلك كما جاء في الموسوعة الفقهية:.. إنْ

(٦٢) د.يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية،٢٠٠١م، ص٨٣.

(ISSN : 2537 - 0758)

تَعَذَّرَ الْوَفَاءُ اُسْتُحِبَّ لِوَارِثِهِ أَوْ غَيْرِهِ أَنْ يَتَكَفَّلَ عَنْهُ، وَالْكَفَالَةُ بِدَيْنِ الْمَيِّتِ قَالَ بِصِحَّتِهَا أَكْثَرُ الْأَئِمَّةِ(٦٣).

وذهب بعضهم إلى أن على ولي أمر المسلمين أن يقضي عن الميت المعسر دينه من بيت مال المسلمين؛ وذلك لما جاء في الصحيحين وغيرهما أن النبي صلى الله عليه وسلم قال: أنا أولى بالمؤمنين من أنفسهم، فمن توفي من المؤمنين فترك دينا فعلي قضاؤه، ومن ترك مالا فلورثته. ولما رواه الطبراني وغيره أنه صلى الله عليه وسلم قال: الدين دينان، فمن مات وهو ينوي قضاءه فأنا وليه، ومن مات وهو لا ينوي قضاءه، فذاك الذي يؤخذ من حسناته، ليس يومئذ دينار ولا درهم. صححه الألباني.

المطلب الثاني
مدى أحقية المكلف الضريبي بخصم الخسائر في التشريع العراقي والمصري

بين المشرع الضريبي العراقي موقفه من تنزيل الخسائر التي يتعرض لها المكلف في أحد مصادر الدخل العائدة له مع تحقيق أرباح في المصادر الأخرى العائدة لنفس المكلف، وهذا في حالة لو كان المكلف يملك عدة مصادر للدخل، فسمح المشرع للمكلف بالمطالبة بتنزيل خسارته وبشروط معينة لا بد من توافرها لجواز هذا التنزيل وهي: –

أولاً: أن تكون الخسارة التي لحقت بالمكلف خسارة حقيقية أي خسارة متحققة فعلاً: فالخسارة التي تعتبر تكليفاً على الأرباح وواجبة الخصم هي الخسارة التي تكون ناتجة عن نفقة فعلية ومتحققة وهذا ما يمكن التأكد من حصوله من خلال النقص الذي يصيب الأصول العائدة للمنشأة أو المشروع وكل ما يتعلق بحقوق المنشأة أو المشروع وما عليها

(٦٣) الفتوى رقم ١١١٣٢٤ ردا على سؤال: مات أحد وترك ضريبة للدولة، هل هي دين عليه أم على الورثة؟ الثلاثاء ٩ شعبان ١٤٢٩ – ١٢–٨–٢٠٠٨، موقع:
http://fatwa.islamweb.net/fatwa/index.php?page=showfatwa&Option=FatwaId&Id=111324.

من التزامات، ويخرج من نطاق ذلك الاستهلاكات المتعلقة بالمكلف شخصياً وما هو محتمل الحدوث(٦٤).

ثانياً: أن تكون الخسارة ثابتة بوثائق ومستندات رسمية مقبولة من الناحية القانونية وتقتنع بها السلطة المالية(٦٥):

فلكي يسمح للمكلف بتنزيل الخسارة التي تعرض لها، يجب على المكلف إثبات هذه الخسارة وذلك من خلال إبراز المكلف لوثائق وحسابات منتظمة قانوناً وتقتنع بها السلطة المالية وبما يؤيد ويؤكد تعرض المكلف للخسارة، كالدفاتر التجارية. وتجدر الملاحظة إلى أن هناك رأياً يتجه إلى أن (الأحكام القضائية الصادرة بالحجز وإشهار الإفلاس لتقوى على أن تكون حججاً يستند إليها في عدم إخضاع المكلف للضريبة على الأقل إن لم يكن بالإمكان تحديد مقدار الخسارة وتدويرها)(٦٦). ويرد على هذا الشرط أمران هما(٦٧):

– الأمر الأول: إن هذا الشرط يستفيد منه الأشخاص الملزمون بمسك الدفاتر التجارية المنتظمة قانوناً والتي من خلالها يستطيعون إثبات الخسارة التي يتعرضون لها، أما الأشخاص الذين لا يملكون مثل هذه الدفاتر فإن التقدير الخاص بدخولهم يكون تخميناً من قبل السلطة المالية استناداً للإقرارات(٦٨). التي يقدمها ويدلي بها المكلفون

(٦٤) د. مدحت عباس امين، نظرية التكاليف، مصدر سابق، ص٥٤٧–٥٤٨؛ د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مطبعة الشاعر، ١٩٦٥، مصر، ص ٧٢٨ وللاستدلال على ذلك فقد صدر قرار لمحكمة الاسكندرية الابتدائية في هذا الصدد، وقد جاء في القرار: (من المقرر إن جميع التكاليف الجائزة الخصم من جميع المصروفات التي تنفقها المنشأة في سبيل تسيير أعمالها وإدارة المشروع أو المحافظة على قوته الإنتاجية، فيجب والحالة هذه أن يتوافر في كل مصروف وجه للصرف ويتحقق بصفة فعلية فلا يجوز خصم التكاليف أو الخسائر المحتملة الحدوث ما دامت لم تحقق بالفعل).

(٦٥) د.هشام العمري، اتجاهات المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص241.

(٦٦) د.هشام العمري، نفس المصدر السابق، ص٢٤٢.

(٦٧) د. عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي من الخسارة الضريبية، مصدر سابق، ص٦٩.

(٦٨) د.هشام العمري، نفس المصدر السابق، ص٢٤١.

(ISSN : 2537 - 0758)

أمام السلطات المالية عند تقدير دخولهم وفرض الضريبة عليها، وهؤلاء الأشخاص عادة هم الأشخاص غير الملزمين بمسك الدفاتر التجارية وما يتطلبه القانون من حسابات أصولية(٦٩).

– الأمر الثاني: إن الخسارة التي يتعرض لها المكلف لا يمكن إثباتها إلا إذا كانت موثقة ويمكن التأكد من صحتها ومدعمة بمستندات غير قابلة للطعن، كما هو الحال في أحكام المحاكم وتصريحات الكمارك. وفي هذا المجال يثور التساؤل التالي:

ما الحكم لو كانت هناك حسابات ودفاتر تجارية خاصة بالمكلفين، إلا أن هذه الدفاتر التجارية والحسابات قد تم تنظيمها بشكل مخالف لأحكام القانون؟. الجواب على ذلك هو إن السلطة المالية تقوم بتقدير دخول هؤلاء المكلفين، فالسلطة المالية يتعذر عليها قبول إدعاء المكلف بوجود خسارة مع تعذر تحديد مقدار الخسارة التي لحقت المكلف(٧٠).

ويشير الباحث في هذا الصدد إلى أن المشرع الضريبي العراقي لم يبين الحكم في حالة ضياع أو تلف هذه الوثائق لسبب خارج عن إرادة المكلف (كالسرقة أو الحريق)،

(٦٩) تجدر الملاحظة إلى إن هناك اتجاهاً يرى إن عدم وجود دفاتر تجارية لدى المكلف لا يمنع من خصم الخسائر طالما كان بإمكان المكلف إثبات خسارته بأي وسيلة من وسائل الإثبات، مشار إلى ذلك لدى: نوح محمد عبد الرحيم، المحاسب الضريبي، مصدر سابق، ص١٨٣، عبد الحميد الرفاعي، الضرائب المباشرة– دراسة مقارنة، مكتبة عبد الله وهبة، جامعة فؤاد الأول، عابدين، ١٩٤٢، ص٣٤٧، زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته حتى آخر سنة، ١٩٨٧، مطبعة جامعة القاهرة، والكتاب الجامعي، ١٩٨٧، ص٢٧٥– ٢٧٦، أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري– دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، دار الكاتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٦٧، ص٣٢٠–٣٢١.

(٧٠) صدرت العديد من القرارات عن لجان الاستئناف ومحكمة التمييز بما يؤيد قيام السلطة المالية بتقدير دخل المكلف الذي يمسك حسابات ودفاتر منظمة بشكل يخالف القانون ومنها القرار الاستئنافي رقم (١٨٧) الصادر بتاريخ ١٩٧٧/٦/١١، والقرار التمييزي رقم (٢٧) الصادر بتاريخ ١٩٦٩/٤/٢، مشار إلى ذلك لدى: د.عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي من الخسارة الضريبية، مصدر سابق، ص٦٩. د. هشام العمري، اتجاهات المشرع العراقي ...، مصدر سابق، ص٨٧.

فهل يكون للمكلف الحق بخصم خسارته استناداً لقواعد العدالة واقتناع السلطة المالية بسبب ضياع أو تلف هذه الوثائق، أم لا يسمح للمكلف بذلك على أساس إن المشرع الضريبي العراقي قد قيد إثبات الخسائر بإبراز المكلف لوثائق وحسابات أصولية بما يؤيد تعرضه إلى خسارة. ونعتقد إن حالة ضياع أو تلف الوثائق التي تثبت تعرض المكلف إلى خسارة تمنع من خصم هذه الخسارة من جانب السلطة المالية، السبب في ذلك هو إن السلطة المالية مقيدة عادةً بنص خاص يحكم الخسائر، وهذا النص قد عبر فيه المشرع عن إرادته لإثبات الخسائر لتكون عندها واجبة الخصم من قبل السلطة المالية، فشرط إثبات الخسائر بوثائق ومستندات هو الأساس الذي يمكن من خلاله إثبات خسارة المكلف. وإن عدم توافره يمنع من خصمها فلا ينظر إلى ضياع هذه المستندات لسبب خارج عن إرادة المكلف.

وحقيقة القول إن تطبيقات الهيئة العامة للضرائب تتجه إلى خصم الخسائر إذا ما ثبت لها وجود مثل هذه الخسائر فعلاً أي أن المسألة متروكة في هذه الحالة لقناعة السلطة المالية وعلى المكلف إثبات هذه الخسارة، كما هو الحال في قيام السلطة المالية بإجراء الكشف على الموقع أو المكان الذي احترقت فيه البضاعة مما سبب ضرر وخسارة للمكلف. إضافة إلى ذلك إن اشتراط المشرع إبراز المكلف وتقديمه لوثائق قانونية لإثبات خسارته يمكن أن تكون هذه الوثائق (دفاتر تجارية، تصريحات كمركية، قوائم حسابية، أحكام المحاكم ...).

ثالثاً: أن تكون مصادر الدخل العائدة للمكلف والتي يتولد عنها الدخل خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام القانون[٧١]. إن مصادر الدخل منها ما هو خاضع للضريبة بحيث يتكون منها وعاء الضريبة ومنها ما هو غير خاضع للضريبة أو معفي منها، ولكي يتم تنزيل الخسارة التي تعرض لها المكلف لا بد أن تكون المصادر المتولد عنها دخل المكلف خاضعة للضريبة. حدد المشرع الضريبي العراقي المصادر التي تكون خاضعة بطبيعتها للضريبة والتي يتكون منها وعاء الضريبة وذلك في المادة الثانية من قانون

(٧١) د. عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي من الخسائر الضريبية، مصدر سابق، ص٦٨.

(ISSN : 2537 - 0758)

ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل[٧٢]. فكل مكلف يتعرض إلى خسارة في مصدر غير خاضع للضريبة مع تحقيقه لأرباح في مصادر أخرى خاضعة للضريبة قانوناً لا يجوز له تنزيل خسارته، وكذلك الحال فيما لو تحققت للمكلف خسارة في مصادر خاضعة للضريبة مع تحقيق أرباح في مصدر معفي من الضريبة. وبعبارة ثانية، لكي يتم تنزيل خسارة المكلف لا بد أن تكون الأرباح والخسائر قد تحققت في مصادر تكون جميعها خاضعة للضريبة. ولتوضيح ذلك نعرض الأمثلة التالية:

لو كانت هناك جمعية تملك مطعماً تحققت فيه خسارة وكانت هذه الجمعية تقوم بفعاليات ثقافية وعلمية وقد حصلت من ورائها على أرباح، ولما كانت الفعاليات الثقافية والعلمية وما يتولد عن هذا النشاط معفي من الضرائب، فلا يجوز للجمعية المطالبة بتنزيل خسارتها في المطعم من الأرباح المتحققة من الفعاليات الثقافية والعلمية. إلا إنه يجوز للجمعية المطالبة بنقل تغطية هذه الخسائر من الأرباح التي تتحقق من المطعم العائد لها والتي تتحقق في سنوات لاحقة لسنة الخسارة، وعلى العكس من ذلك فإذا تولدت للجمعية أرباحاً من المطعم العائد لها وتعرضت إلى خسارة في فعالياتها الثقافية والعلمية، فلا يجوز للجمعية أيضاً المطالبة بتنزيل خسارتها في الفعاليات الثقافية والعلمية باعتبار إنها معفية من الضرائب[٧٣]. وكذلك فيما لو تعرض المكلف لخسارة في تجارة الأراضي والعقارات وهو مصدر تخضع أرباحه للضريبة، وحقق ذات المكلف أرباحاً في مصدر معفي من الضريبة كالأرباح المتولدة من الاستغلال الزراعي، فلا يجوز في هذه الحالة أيضاً خصم خسارة المكلف الناجمة من تجارة الأراضي والعقارات من الأرباح المتولدة عن الاستغلال الزراعي والعكس صحيح. ونرى في هذا المجال ضرورة شمول التشريع الضريبي للأرباح المتولدة عن الاستغلال الزراعي واعتبارها مصدراً من مصادر الدخل الخاضعة للضريبة نظراً لأهميتها في توفير موارد يمكن الاستفادة منها في مجال الإنفاق العام بشكل عام وفي خصم الخسائر بشكل خاص. هذا وقد صدر قرار عن لجنة الاستئناف والذي يؤكد عدم جواز خصم وتنزيل الخسائر التي

(٧٢) لمزيد من التفاصيل راجع نص المادة المشار إليها من نفس القانون.
(٧٣) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص٣٨٤.

يتعرض لها المكلف في مصدر دخل معفي من الضريبة من الأرباح المتحققة في المصادر الأخرى، فقد جاء في نص القرار ما يلي[٧٤]: (... وتجد اللجنة إن المكلف قد تمسك بالمادة ١١ من ق. ض. د. رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ المعدل وعند رجوع اللجنة إلى نص هذه المادة وجدت إنها قد أشارت إلى تنزيل خسائر المكلف في بعض مصادر الدخل الناجم في العراق والثابت حسابها بوثائق مقبولة قانوناً من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة وإن نفس القانون قد عرف بالفقرة ٢ من المادة ١١ الدخل بأنه إيراد المكلف الصافي الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة ٢ من نفس القانون وقد عددت المادة ١٢ المعطوف عليها تلك المصادر كما أشارت المادة ٧ إلى الدخول المعفاة من الضرائب وتجد اللجنة إن تلك النصوص يقتضي الأخذ بها والتي استند إليها المستأنف ذاته من فحوى المادة ١١ تبين للجنة إن في حالة إعفاء خسائر المكلف التي ترتبت على أحد مصادر دخله من أرباحه التي تحققت في مصادر دخله الأخرى أن يكون مصدر الدخل أو مصادر الدخل خاضعة للضريبة فإن كان أحد المصادر قد أعفي فإنه لا يجوز للمكلف أن يتمسك بإعفاء خسائره وتنزيلها من أرباح هذه المصادر الأخرى، وإن المكلف لو حقق ربحاً من المشروع الذي تحققت خسارته فإن السلطة المالية ليس لها أن تحاسبه على أرباحه التي تحققت من هذا المصدر بشكل تصاعدي من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة، عليه ولما كانت ليس للسلطة المالية أن تحاسبه عن أرباحه عن مصدر الدخل المعفي من باب أول ليس للمكلف أن يتمسك بطلب تنزيل خسائره من المشروع المعفي وهو الخط الاستراتيجي بين الرميلة وحديثة من مصدر دخله الآخر الذي نجمت له من حفر آبار نفط الرميلة، وعليه قرر رد الاستئناف وتأييد قرار السلطة المالية بعدم احتساب الخسائر للمستأنف في المشروع المنوه له للسنوات من ١٩٧٥ لغاية ١٩٧٩ وصدر القرار بالاتفاق...).

رابعاً: أن يكون المكلف شخصاً واحداً وممارساً لأكثر من نشاط[٧٥].

---

(٧٤) القرار الاستئنافي رقم (٣١) الصادر بتاريخ ١٩٨٣/٢/١٢، المنشور في الكتاب السنوي لسنة ١٩٨٥، مصدر سابق، ص٤٩.

(٧٥) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص٣٨٦.

(ISSN : 2537 - 0758)

لكي يتم تنزيل خسارة المكلف لا بد أن يكون هذا المكلف ممارساً لأكثر من نشاط واحد أو أكثر من حرفة واحدة، أي أن يكون للمكلف أكثر من مصدر دخل واحد، وأن يتحقق في أحد هذه المصادر خسارة وفي المصادر الأخرى أرباح. وبعبارة ثانية، أن يكون هناك نشاطان يمارسان من قبل شخص واحد ويتحقق في أحد هذين النشاطين خسارة وفي الآخر أرباح وسواء كان هذا المكلف شخص طبيعي أو معنوي. ويلاحظ إن الشركة بفروعها المتعددة تعتبر شخصاً معنوياً واحداً، فإذا تعرض أحد فروع الشركة إلى خسارة وتحققت في الفروع الأخرى أرباح كان للشركة (المكلف) الحق بالمطالبة بتنزيل هذه الخسارة التي تعرض لها أحد فروع هذه الشركة من الأرباح المتحققة في الفروع الأخرى والتي تمارس أوجه نشاط متباينة. وأخيراً وليس آخراً نشير إلى أن شرط ممارسة المكلف لأكثر من مهنة أو حرفة لتغطية الخسارة التي تعرض لها المكلف، يستوي في ذلك كافة أوجه النشاط سواءً أكانت اقتصادية أو تجارية أو صناعية أو مهن غير تجارية[٧٦].

خامساً: أن تكون الخسارة قد أثقلت كاهل المكلف بدفع الضريبة[٧٧].

ويعني ذلك بأن لا يكون المكلف قد حصل على تعويض مقابل الخسارة التي تعرض لهان فمثلاً لو كانت البضاعة العائدة للمكلف قد تعرضت للغرق مما سبب خسارة للمكلف وكانت هذه البضاعة مؤمناً عليها لدى شركة التأمين، وقد حصل المكلف على مبلغ التأمين أو التعويض عن غرق البضاعة، فإن وعاء الضريبة لا يتأثر بالخسائر التي أصابت المكلف بالنسبة لغرق البضاعة، أي لا تخصم خسارة المكلف في هذه الحالة. إضافة إلى ذلك يجب أن يكون التعويض مساوياً ومعادلاً للخسارة التي تعرض لها المكلف، وبعبارة ثانية أن يكون مبلغ التعويض مساوياً للنقص الذي أصاب أموال المكلف أي الأصول المادية والمعنوية المخصصة لإنتاج دخله. وثمة سؤال يرد في هذا الصدد هو:

---

(٧٦) د.محمد طه بدوي، محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، دار المعارف بمصر، ١٩٥٩، ص١٠٣٧.

(٧٧) د. صادق الحسني، ضريبة الدخل، الطبعة الثانية، مصدر سابق، ص٢٥٧-٢٥٨.

ما الحكم لو كان مبلغ التعويض الذي حصل عليه المكلف مقابل الخسارة التي تعرض لها أقل من هذه الخسارة؟. الجواب على ذلك هو إن الفرق بين مقدار الخسارة التي تعرض لها المكلف والثابت حسابها بوثائق رسمية ومبلغ التعويض الذي دفع فعلاً للمكلف يكون بمثابة خسارة لحقت بالمكلف، ويكون هذا الفرق واجب الخصم، أي يأخذ هذا الفرق حكم الخسائر التي يتعرض لها المكلف من حيث الخصم من وعاء الضريبة(٧٨). فلو تعرض أحد المكلفين إلى خسارة نتيجة السرقة مثلاً مقدارها (١٠٠٠٠٠٠) دينار، وقد أقام المكلف الدعوى على السارق وحصل على تعويض مقداره (٩٠٠٠٠٠) دينار، فالفرق بين مقدار الخسارة ومقدار التعويض الذي حصل عليه المكلف هو بمقدار (١٠٠٠٠٠) دينار، يعتبر خسارة ويكون واجب الخصم من وعاء الضريبة. وقد صدر قرار من هيئة التمييز والذي يؤيد خضوع التعويض الذي يحصل عليه المكلف مقابل الخسارة التي تعرض لها للضريبة، فقد جاء في قرارها ما يلي(٧٩):

(لدى التدقيق والمداولة وجد إن القرار المميز غير صحيح ومخالف للقانون وذلك لأن قرارها بتخفيض مبلغ الضريبة بنسبة (٣٠)% لا سند له من القانون وإن فرض الضريبة من قبل السلطة المالية على المبلغ المقبوض من قبل المشتري عما لحق به من خسارة بسبب النكول صحيح وموافق للقانون فقرر إلغاء القرار الاستئنافي وإعادة الأوراق إلى اللجنة للسير فيها وفق ما ذكر أعلاه ...). كذلك صدر قرار من الهيئة التمييزية والذي يذهب بنفس الاتجاه وذلك بإخضاع التعويض الذي حصل عليه المكلف نتيجة الخسارة التي تعرض لها إلى الضريبة، إذ جاء في نص القرار(٨٠): (قدرت المميز عليها بربح قدره (٤٠٠٠٠٠٠) دينار، عن فسخ عقد بيع العقار المرقم ٢٩/٥٠م٢٢ راغبة خاتون بموجب قرار محكمة بداءة الأعظمية المرقم ٩١٠ /ب/١٩٩٦ في ١٩٩٦/١١/٧

(٧٨) د. حسن عداي الدجيلي، مصدر سابق، ص١٦٧.

(٧٩) القرار التمييزي بالعدد ٢٤/ الهيئة التمييزية/ ١٩٩٦ الصادر بتاريخ ١٩٩٧/٥/٢٠، (غير منشور).

(٨٠) القرار التمييزي بالعدد ٣٦ / الهيئة التمييزية/ ١٩٩٨، الصادر بتاريخ ١٩٩٨/٩/٨، (غير منشور).

(ISSN : 2537 - 0758)

وبلغت الضريبة (١٨٦٨٧٥٠) مليون دينار، استأنفت المميز عليها تقدير المميزة لدى اللجنة الاستئنافية الأولى التي أصدرت قرارها المؤرخ في ١٩٩٨/٥/٢٠ والذي تضمن إلغاء التقدير المشار إليه أعلاه مستندة إن التعويض الذي حكم به للمستأنف هو الفرق بين البدلين بمقتضى أحكام قرار مجلس قيادة الثورة رقم ١١٩٨ لسنة ١٩٧٧ والذي يمثل الفرق بين البدلين هي الخسارة التي تعرض لها نتيجة نكول البائع وعوض عن هذه الخسارة بتعويضه الفرق بين قيمة العقار بموجب عقد البيع وقيمته وقت النكول، وهذا التعويض لا يعتبر ربحاً للمتضرر وإنما يعتبر تعويضاً لها لما أصابها من ضرر وخسارة نتيجة النكول. طعنت المميزة بالقرار تمييزاً طالبة نقضه وتأييد إجراءاتها ... القرار: لدى التدقيق والمداولة وجد إن الطعن التمييزي واقع ضمن المدة القانونية فقرر قبوله شكلاً ولدى إمعان النظر في القرار المميز وجد إنه غير صحيح ومخالف للقانون فقرر إلغاؤه وإخضاع البدل المقبوض عن النكول إلى ضريبة الدخل وفق الضوابط المعمول بها وإشعار الهيئة العامة للضرائب بذلك وصدر القرار بالاتفاق في ١٧/جمادي الأولى/١٤١٩هـ الموافق ١٩٩٨/٩/٨).

سادساً: أن يكون المكلف قد تعرض إلى خسارة في أحد مصادر دخله الخاضعة للضريبة داخل القطر (العراق)[٨١]. فالخسارة التي يتعرض لها المكلف في أحد مصادره المخصصة لإنتاج الدخل خارج العراق لا يسمح له المطالبة بتنزيلها من الأرباح المتحققة للمكلف من مصادر دخله الموجودة داخل العراق. ونرى عدم وجود ضرورة لهذا الشرط، فإذا كان للدولة الحق بفرض الضريبة على الأرباح المتحققة للمكلف من مصادر دخله الموجودة خارج العراق فإن العدالة تقتضي أيضاً السماح للمكلف بالمطالبة بخصم وتنزيل خسارته التي تعرض لها خارج العراق أيضاً من الأرباح التي يحققها المكلف من مصادر دخله والموجودة داخل القطر، وذلك استناداً لنص المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل

(٨١) د.عبد الرسول شاكر الخفاجي، نظرية الدخل في التشريع الضريبي العراقي، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٨٨، ص١٣٤.

العراقي النافذ حالياً[٨٢]. إضافة إلى ذلك طالما كان القانون يسمح بخصم خسارة المكلف بشكل مطلق استناداً لنص المادة الحادية عشرة من التشريع الضريبي العراقي والتي تناولت معاملة الخسائر الضريبية، فإن العدالة تقتضي خصم الخسارة التي تعرض لها المكلف خارج القطر، فالمشرع الضريبي العراقي لم يحدد مكان الخسارة واجبة الخصم سواء أكانت داخل العراق أو خارجه.

سابعاً: أن تكون الخسارة متعلقة ومتصلة بنشاط المكلف ويعني ذلك إن الخسارة التي يتعرض لها المكلف يجب أن تكون قد حصلت عند قيام المكلف بممارسة نشاطه الاقتصادي وتنصب على الأصول والأموال العائدة للمكلف والتي تخصص عادة لإنتاج الدخل[٨٣] (٢٠). فإذا تعرضت إحدى الشركات إلى خسارة فلا بد من أن تكون هذه الخسارة قد وقعت أثناء قيام هذه الشركة بممارسة نشاطها وعدم الاعتداد بالخسائر المتعلقة بأحد الأشخاص أو الأفراد الذين يساهمون في تكوين هذه الشركة، أي أن هنالك فرقاً بين الأموال العائدة للشركة وبين الأموال الخاصة بالأفراد المؤسسين لها، فإذا كانت الخسارة قد أصابت أموال المؤسسين للشركة فلا تخصم هذه الخسارة من وعاء الضريبة، وهذا ما يتعلق بالشركة ذاتها ومحاسبتها ضريبياً، أما إذا كانت الخسارة قد أصابت أموال الشركة عند ممارستها لنشاطها الاقتصادي فتكون هذه الخسارة واجبة الخصم والتنزيل[٨٤] (٢١). فمثلاً لو تعرض أحد المؤسسين للشركة إلى خسارة بسبب احتراق الأثاث المنزلية العائدة له فلا تنزل من وعاء الضريبة عند محاسبة الشركة ضريبياً، ذلك لأن الخسارة متعلقة بنشاط غير خاضع للضريبة ولا علاقة له بنشاط الشركة.

---

(٨٢) نصت الفقرة الأولى من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على ما يلي: (تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه).

(٨٣) د. صادق الحسني، ضريبة الدخل، الطبعة الثانية، مصدر سابق، ص٢٥٧-٢٥٨؛ د.زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مصدر سابق، ص٢٧٥.

(٨٤) د. عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي ...، مصدر سابق، ص٦٩-٧٠؛ د. مدحت عباس أمين، نظرية التكاليف، مصدر سابق، ص٣٥٣؛ د.حيدر راضي محسن، مصدر سابق، ص٣٨؛ د. صادق الحسني، نفس المصدر السابق.

(ISSN : 2537 - 0758)

ثامناً: أن يكون خصم الخسائر والمطالبة بتنزيلها من مصادر الدخل الأخرى في نفس السنة التي تفرض فيها الضريبة[٨٥] (٢٢). فإذا كان المكلف يملك عدة مصادر للدخل وتعرض في أحد هذه المصادر إلى خسارة مع تحقيق أرباح في المصادر الأخرى العائدة له أيضاً فإن المطالبة بتنزيل الخسارة من هذه الأخيرة إضافة إلى توافر الشروط الأخرى السالفة الذكر لا بد أن يكون ذلك في نفس السنة التي يتم فيها تقدير دخل المكلف وفرض الضريبة عليه، أي لا بد أن تكون هذه الخسارة قد حصلت في نفس السنة التي تحققت فيها الأرباح من مصادر الدخل الأخرى العائدة للمكلف والتي تخصم منها الخسارة بالتنزيل.

المطلب الثالث

وفاة المكلف وأثر ذلك في خصم الخسائر الضريبية

إن لشخصية المكلف أثر بارز في خصم الخسائر التي يتعرض لها وهذا ما تقضي به القواعد العامة، وبالتالي فإن البحث في أثر وفاة المكلف في خصم الخسائر الضريبية ومدى إمكانية ورثة المكلف من الاستفادة من خصم الخسائر أو عدم إمكانية ذلك يحتم علينا أن نتناول هذا الموضوع بالدراسة على النحو التالي:

أولاً: رأي الفقه القانوني في أثر وفاة المكلف على خصم الخسائر الضريبية

أثار موضوع أثر وفاة المكلف على خصم الخسائر الضريبية نقاشاً وجدالاً بين الفقهاء، إذ أنقسم الفقه في أثر وفاة المكلف في خصم الخسائر الضريبية إلى اتجاهين، اتجاه يرى جواز خصم الورثة لخسائر المورث، واتجاه آخر ذهب إلى عدم جواز خصم الورثة لخسائر مورثهم المكلف، ولكل اتجاه فقهي ما يستند إليه من مبررات تدعم اتجاهه:

الاتجاه الأول: يرى هذا الاتجاه الفقهي إن الورثة لهم الحق في المطالبة بخصم الخسائر التي تعرض لها مورثهم المكلف قبل وفاته، وقد استند هذا الاتجاه إلى بعض المبررات هي:

(٨٥) د.هشام العمري، الضرائب على الدخل، مصدر سابق، ص٨٨؛ د. عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي من الخسارة الضريبية، مصدر سابق، ص٧١-٧٢.

١- طالما كانت شخصية الورثة هي امتداد لشخصية المكلف المورث وإن حقوق والتزامات المكلف المورث تنتقل إلى الورثة فإذن يكون نتيجة ذلك هو إعطاء الحق للورثة للمطالبة بخصم الخسائر التي تعرض لها المكلف المورث(٨٦).

٢- في حالة استمرار الورثة بممارسة النشاط الاقتصادي للمكلف المورث فإن ذلك يدعو إلى إعطاء الحق للورثة بخصم خسائر المكلف المورث، إذ يعتبر استغلال الورثة للمنشأة أو المشروع العائدة للمكلف المورث والتي تعرض فيها إلى خسارة والاستمرار بهذا الاستغلال حجة على جواز خصم الخسائر من جانب الورثة(٨٧).

الاتجاه الثاني: يذهب إلى عدم جواز مطالبة الورثة بخصم خسائر المكلف المورث بعد وفاته، وقد استند هذا الاتجاه إلى المبررات التالية:

١- أن الورثة وإن استمروا في ممارسة النشاط الاقتصادي للمكلف المورث إلا إنهم مكلفين جدد ولهم ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمكلف المورث وبالتالي

---

(٨٦) د. محمد مرسي فهمي، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، القاهرة، ١٩٥١، ص١٣؛ د.صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص٤٠٢.

(٨٧) د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مصدر سابق، ص٤٥٥. كذلك أنظر من أنصار هذا الاتجاه في جواز مطالبة الورثة بخصم خسائر المكلف المورث: منير أبو علم، المحاسبة في قضايا الضرائب، مطبعة الفكرة، القاهرة، ١٩٤٩، ص٢٩٢. كذلك حبيب المصري باشا، مصدر سابق، ص٥٢٨. وتجدر الملاحظة إلى أن البعض يذهب إلى جواز مطالبة الورثة بخصم خسائر المكلف المورث استناداً إلى نص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل والتي تجعل الورثة مسؤولين عن دفع وتسديد دين وضريبة المكلف المورث، مشار إلى ذلك لدى د. عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي من الخسارة الضريبية، مصدر سابق، ص٨٣. في حين نجد البعض الآخر يتجه إلى عدم جواز ذلك وإن نص المادة (٢٤) من القانون المشار إليه ليست إلا تطبيقاً لقاعدة فقهية إسلامية وهي (لا تركة إلا بعد سداد الدين)، مشار إلى ذلك لدى هشام العمري، اتجاهات المشرع الضريبي العراقي، مصدر سابق، ص٢٤٣، كذلك أنظر هشام العمري، الضرائب على الدخل، مصدر سابق، ص٨٨، مشار إلى ذلك أيضاً لدى د. عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي من الخسارة الضريبة، نفس المصدر السابق، ص٨٤.

(ISSN : 2537 - 0758)

فإن ما يتوجب عليهم من دفع لضريبة الدخل يرتبط أساساً بالأرباح المتحققة من استغلالهم للمنشأة أو المشروع وحسب حصة كل وريث منهم نتيجة الاستمرار باستغلال المنشأة أو المشروع ولا علاقة لذلك بجواز المطالبة من جانب الورثة بخصم خسائر المكلف المورث(٨٨).

٢- طالما كانت شخصية الورثة تختلف عن شخصية المكلف المورث وإن الخسائر شخصية تتعلق بشخص المكلف وحده دون غيره كما إن حق المطالبة بخصمها من الحقوق الشخصية للمكلف المورث، فلا يجوز والحالة هذه إعطاء الحق للورثة بالمطالبة بخصم خسائر المكلف المورث(٨٩).

ثانياً: أثر وفاة المكلف في خصم الخسائر الضريبية في التشريع الضريبي العراقي والمصري

بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ومن خلال مطالعة نص المادة (١١) من نفس القانون والتي تبنى فيها المشرع معاملة الخسائر التي يتعرض لها المكلف لا نجد إشارة بشكل صريح إلى جواز مطالبة الورثة بخصم خسائر المكلف المورث متى ما استمروا في ممارسة النشاط الاقتصادي لمورثهم. والحقيقة إن عدم النص على جواز أو عدم جواز خصم خسائر المكلف من جانب الورثة يعد قصوراً في التشريع الضريبي العراقي، فكان من الأجدر بالمشرع الاهتمام بهذه المسألة وأن يوضح ذلك بنص صريح يكون حداً فاصلاً للعديد من جوانب الشك والاختلاف في وجهات النظر ولتلافي بعض الاشكالات حول هذه النقطة.

(٨٨) د.عماد الدين ناصر، مصدر سابق، ص١١٧٨.

(٨٩) د.أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، مصدر سابق، ص٣٢٠. أنظر أيضاً من أنصار هذا الاتجاه في عدم جواز مطالبة الورثة بخصم خسائر المكلف المورث في: عاطف صدقي، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٨، ص٢٢١.

ويلاحظ إن المشرع الضريبي العراقي قد أشار في نص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل النافذ حالياً إلى أن الورثة أو من يتولى توزيع التركة يتحمل دفع دين المكلف المورث الخاص بضريبة الدخل من التركة[٩٠].

وبذلك يكون الورثة بشكل خاص هم المسؤولين عن متطلبات تقدير ضريبة الدخل للمورث المكلف بعد وفاته من الناحية القانونية الضريبية[٩١].

ومن خلال مطالعة نص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل المشار إليه والتي تضمنت مسؤولية الورثة وغيرهم عن تسديد دين الضريبة، نعتقد إن المشرع الضريبي قد أشار ضمناً إلى إمكانية مطالبة الورثة بخصم خسائر المكلف المورث طالما كان الورثة مسؤولين عن دفع دين الضريبة الخاص بمورثهم المكلف، وقد بنينا رأينا على بعض الحجج التالية:

الحجة الأولى: طالما إن الورثة يمارسون نفس النشاط الاقتصادي الذي كان يمارسه المورث المكلف واستمروا في ذلك، فيكون الورثة بمثابة امتداد للمكلف المورث في ممارسة النشاط الاقتصادي، ويكون خصم الخسائر الخاصة بمورثهم تشجيعاً لهم على الاستمرار بمزاولة النشاط وبما يعزز الاقتصاد القومي وتقويته وذلك باستمرار الوحدة الإنتاجية بالعمل وممارسة نشاطها خاصة إذا ما كانت خسارة المكلف المورث كبيرة وتؤثر على الإنتاج. هذا من ناحية ومن ناحية ثانية في حالة ممارسة الورثة لنفس النشاط الاقتصادي للمورث المكلف نجد إن هذا النشاط يقوم على رأسمال مستثمر ولكنه محدود نظراً لتعرض المكلف المورث إلى خسارة، وما دام إن القواعد المالية والمحاسبية تقتضي المحافظة على رأس المال سليماً دون أن يصيبه أي نقص فإن ذلك يدعو إلى جواز مطالبة الورثة بخصم خسائر المكلف المورث حتى وإن كانت الخسائر شخصية تتعلق بشخص المكلف وحده، لأن في ذلك محافظة على رأس المال وتعزيزه.

---

(٩٠) تجدر الملاحظة إلى أن دفع دين الضريبة في هذه الحالة لا يعتبر ضريبة تركات وإنما المكلف المورث لم يتم تقدير دخله أساساً قبل وفاته.

(٩١) لمزيد من الإيضاح راجع نص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل بالقانون رقم لسنة ٢٠٠٥.

(ISSN : 2537 - 0758)

الحجة الثانية: إن حق مطالبة الورثة بخصم خسائر المورث المكلف هو حق تقتضيه العدالة الضريبية، فإذا كانت الضريبة تفرض على دخل المكلف المورث فيكون من العدالة أيضاً الالتفات إلى ما لحق المكلف المورث من خسارة وخصمها من وعاء الضريبة وتكون المطالبة بخصمها عادة من جانب الورثة لأن المكلف قد توفي ولا مجال لمطالبته بخصمها من جانبه، هذا من جانب، ومن جانب آخر إن القول بعدم السماح للورثة بخصم خسائر المورث المكلف فإن ذلك يمثل اعتداءً على حق من حقوق المورث، فمن المعروف إن المشرع الضريبي العراقي قد أعطى الحق للمكلف بخصم وتنزيل جميع التكاليف التي تحملها في سبيل الحصول على الدخل وبموجب نصوص صريحة بالقانون، وبالتالي يجب مراعاة حقوق المكلف المورث من هذا الجانب عند تقدير دخله وفرض الضريبة عليه، وطالما كان الورثة مسؤولين عن متطلبات تقدير دخل المكلف وذلك بصراحة نص المادة (٢٤) من القانون الضريبي فيكون الورثة لهم الحق بالمطالبة بخصم الخسائر أيضاً الخاصة بالمورث المكلف، وهذا ما تقتضيه قواعد العدالة الضريبية، إضافة إلى مطالبتهم بتنزيل بقية التكاليف التي تحملها المكلف المورث للحصول على الدخل، وبعبارة ثانية إذا كان الورثة لا يجوز لهم المطالبة بخصم خسائر المكلف فلا يجوز لهم أيضاً المطالبة بتنزيل التكاليف والنفقات التي تحملها المورث للحصول على الدخل الذي يكون محلاً للضريبة، في حين نجد هذه الحقوق ثابتة قانوناً للمكلف وهذا ما يتنافى مع مقتضيات العدالة.

وإضافة للمادة (٢٤) نجد إن المشرع قد أشار أيضاً ضمنياً إلى جواز خصم الخسائر من قبل الورثة، فعند مطالعة نص المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل نجدها تسمح بجواز خصم خسائر المكلف المورث والمطالبة بذلك من جانب الورثة، فالفقرة الثانية من نص المادة تشترط تنزيل الخسائر ترحيلاً أن يكون خصم الخسائر من نفس مصدر الدخل الذي نتجت عنه والذي تتحقق فيه أرباح خلال سنوات الترحيل الخمس، وطالما كان النشاط الاقتصادي الذي كان يمارسه المكلف المورث والذي تعرض فيه إلى خسارة هو نفس النشاط الاقتصادي الذي استمر الورثة على ممارسته والذي تحققت لهم فيه أرباح، فإذن هناك اتحاد في مصدر الدخل الذي نتجت عنه الخسارة وفي نفس

الوقت تولدت منه أرباح، وهذا ما يدعونا أيضاً إلى جواز خصم خسائر المكلف المورث من قبل الورثة(٩٢).

ثالثًا: أثر وفاة المكلف في خصم الخسائر الضريبية من الناحية العملية

تتجه السلطات المالية في العراق إلى جواز مطالبة الورثة بخصم الخسائر التي تعرض لها المكلف المورث، فحالة الوفاة تختلف عن حالة التنازل أو التصرف بالمنشأة أو المشروع من قبل المكلف إلى الغير. فإذا توفي المكلف وكان قد تعرض إلى خسارة عندما كان على قيد الحياة وممارساً لنشاطه الاقتصادي، ففي هذه الحالة نجد إن التطبيقات العملية للهيئة العامة للضرائب في العراق تتجه إلى السماح للورثة عند استمرارهم في ممارسة النشاط الاقتصادي للمكلف المورث بالمطالبة بخصم خسائر هذا الأخير استناداً لنص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل. ونرى إن السماح للورثة بالمطالبة بخصم خسائر المكلف المورث من قبل الهيئة العامة للضرائب اتجاه سليم وله أهمية بالغة من الناحية العملية، فطالما كان الورثة وبموجب نص القانون وما تضمنته المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل النافذ مسؤولين عن دفع دين الضريبة الخاص بمورثهم متى ما كان قد توفي ولم يتحاسب ضريبياً فيكون إذن بالمقابل من حق الورثة أيضاً المطالبة بخصم خسائر المكلف المورث، وهذا ما تقتضيه العدالة الضريبية.

إضافة إلى ذلك إن هذه الحالة وهي السماح للورثة بالمطالبة بخصم خسائر المكلف المورث هي حالة تتناقض مع المبدأ العام الذي يقضي بأن الخسائر تتعلق بشخصية المكلف وحده دون غيره، وإن خصم هذه الخسائر يقوم على أساس وحده الشخص القائم بالاستغلال (ممارسة النشاط الاقتصادي)، إلا إننا نلاحظ إمكانية خصم هذه الخسائر في هذه الحالة لوجود ما يشير إلى جواز المطالبة بخصمها من جانب الورثة ضمناً في نص القانون.

---

(٩٢) قررت بعض التشريعات الضريبية جواز مطالبة الورثة بخصم خسائر المكلف المورث كما هو الحال في التشريع الإنكليزي وكذلك التشريع الضريبي الفرنسي إذا ما استمر الورثة في مزاولة نشاط المكلف المورث، مشار إلى ذلك لدى د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص٤٠١-٤٠٢، أنظر أيضاً د. عوض فاضل، موقف المشرع العراقي، مصدر سابق، ص٨٤.

(ISSN : 2537 - 0758)

الخاتمة

في نهاية هذا البحث نورد بعض النتائج التي ظهرت خلال البحث ثم نتبعها ببعض التوصيات وذلك على النحو التالي:-

أولاً: نتائج البحث:

١- عدم وجود تعريف واحد يحدد معنى الضريبة وذلك وفقا للاعتبار الذي ينظر إليه عند تعريف الضريبة.

٢- هناك غموض في بعض نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي مما ادى بدوره الى زيادة التهرب الضريبي.

٣- أن هناك مبررات وأسسا لفرض الضرائب على المكلفين بها وترجع هذه المبررات والأسس إلى نظريتين أساسيتين هما نظرية العقد المالي ونظرية التضامن الاجتماعي.

٤- عدم توفر الوعي الضريبي الكافي لدى كل من المكلف والمخمن ومن ثم اثر سلباً في الحد من التهرب الضريبي

٥- عدم توفر الثقة بين المكلف والادارة الضريبية ادى الى اتساع الفجوة بين الطرفين وكان عاملاً مؤثراً في زيادة التهرب الضريبي.

٦- هناك شعور لدى المكلفين بأن اموال الضرائب التي يتم تحصيلها، لا يتم انفاقها في أوجهها الصحيحة مما اثر سلباً في الحد من التهرب الضريبي.

٧- ليس هناك نص يقرر أثر وفاة المكلف بالدين الضريبي سواء في القانون المصري أو العراقي، وبذلك يصار إلى القواعد العامة وإعمال النصوص الواردة في قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م في مصر وقانون الأحوال الشخصية في العراق.

٨- أن الضرائب تعتبر من الديون الممتازة التي تقدم على الديون العادية عند وفاة المكلف.

٩- يتم سداد الدين الضريبي بعد الانتهاء من المصاريف والنفقات الضرورية التي يجب سدادها حال الوفاة وهي مصاريف الجنازة ونفقة من يعولهم المتوفى.

١٠- لا يلزم الورثة بسداد الدين الضريبي لمورثهم إلا في حدود ما آل إليهم من التركة كل بحصته، وإذا لم تكف التركة لسداد دين الضريبة فيسقط.

١١- أجاز المشرع للمكلف بالمطالبة بتنزيل خسارته وبشروط معينة لا بد من توافرها لجواز هذا التنزيل أهمها أن تكون الخسارة التي لحقت بالمكلف خسارة حقيقية أي خسارة متحققة فعلاً، وأن تكون الخسارة ثابتة بوثائق ومستندات رسمية مقبولة من الناحية القانونية وتقتنع بها السلطة المالية، وأن تكون مصادر الدخل العائدة للمكلف والتي يتولد عنها الدخل خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام القانون، وأن تكون الخسارة قد أثقلت كاهل المكلف بدفع الضريبة.

١٢- أعطى المشرع العراقي لورثة المكلف الضريبي الحق في التمسك بتنزيل خسارته من الدين الضريبي، باعتبار أن حالة الوفاة تختلف عن حالة التنازل أو التصرف بالمنشأة أو المشروع من قبل المكلف إلى الغير.

ثانياً: توصيات البحث:

1- ينبغي أن تتسم علاقة المكلف (الممول) الضريبي بالإدارة الضريبية بالشفافية حتى يتم طمأنة المكلف (الممول) بأن الضرائب التي يتم دفعها تنفق للمصلحة العامة، الامر الذي يؤدي الى إزالة الحاجز النفسي بين المكلف والادارة الضريبية، ويقلل النفور من الضريبة ويؤدي الى تقليص التهرب الضريبي.

2- ينبغي على المشرعين العراقي والمصري مراعاة عدم وجود تشريعات كثيرة تنطوي على عيوب الصياغة القانونية الشكلية والموضوعية كالتناقض والغموض والنقص، والتعارض فيما بينها.

3- يجب على المشرع العراقي والمصري تنظيم اقتضاء الدين الضريبي من ورثة المكلف (الممول) بأحكام واضحة وصريحة.

(ISSN : 2537 - 0758)

قائمة المراجع

أولا: الكتب:

- إبراهيم الحمود وخالد سعد زغلول، الوسيط في المالية العامة (منشورات جامعة الكويت ٢٠٠٠).
- أبو نصار، محمد والمشاغلة، محفوظ والشهوان، فراس، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
- أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري– دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، دار الكاتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٦٧م.
- أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، لبنان، ١٩٩٢م.
- إياد عبد الجبار ملوكي وحكمت حارس ود. عبد الرءوف الصافي، التشريعات المالية والتجارية، هيئة المعاهد الفنية، بغداد، ١٩٨٥م.
- جهاد سعيد خصاونة،علم المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن ٢٠١٠م.
- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٢/٢٠٠١م.
- حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية الجزء الأول، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦م.
- حلمي محمود، (المبادئ الدستورية العامة)، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٦٤م.
- خليل اسماعيل، "المحاسبة الضريبية"، الطبعة الاولى، بغداد، العراق، ٢٠٠٢م.
- خليل عواد أبو حشيش، حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.
- خيري عثمان، فريز فرج عبد العال: إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣م.
- د. صبحي فندي، اقتصاديات المالية العامة والتشريع المالي، الجزء الثاني.

- رابح رتيب، المبادئ الأساسية في علم المالية العامة (مركز القاهرة للتعليم المفتوح، كلية الحقوق، فرع بني سويف، ٢٠٠٠).
- رتيب، الممول والإدارة الضريبية (دار النهضة العربية (القاهرة ١٩٩١).
- رفعت المحجوب (المالية العامة)، النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٩.
- زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته حتى آخر سنة، ١٩٨٧، مطبعة جامعة القاهرة، والكتاب الجامعي،١٩٨٧م.
- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، ١٩٨٧م.
- سعيد عبدالعزيز، عثمان كري، رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧م.
- سوزي عدلي ناشد،الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية،٢٠٠٠م.
- السيد عبد المولي، التشريع الضريبي المصري، الضرائب على الدخل والثروة، دار الفكر العربي، ١٩٧٦م.
- حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، بغداد، ١٩٨٨م.
- طارق الحاج، "المالية العامة"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، ٢٠٠٢.
- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، بغداد.
- عادل حشيش– مصطفى رشدى شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة) دار الجامعة للنشر، القاهرة، ١٩٩٨م.
- عادل فليح العلي ود. طلال محمود كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٩.

(ISSN : 2537 - 0758)

- عاطف صدقي، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٨م.
- عبد الحليم كراجه وآخرون، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، الحسناء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٠.
- عبد الحميد الرفاعي، الضرائب المباشرة– دراسة مقارنة، مكتبة عبد الله وهبة، جامعة فؤاد الأول، عابدين، ١٩٤٢.
- عبد الناصر نور وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، ٢٠٠٢.
- عصام بشور، "المالية العامة والتشريع المالي"، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٣– الطبعة السادسة، ١٩٩٢.
- عمار فوزي المياحي، الوجيز في التشريع الضريبي العراقي، الضريبة على الدخل، الجزء الأول، ٢٠١٢، مكتبة صباح، بغداد الكرادة.
- عوض فاضل إسماعيل، موقف المشرع العراقي من الخسائر الضريبية.
- مازن محمود عبد الله الكبيسي، أطروحة في أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية وأثرها في إنجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل، طبعة ٢٠٠٨م، بغداد.
- محمد حلاق وعبد الهادي حردان، دراسة في التشريع الضريبي (منشورات جامعة حلب ٢٠٠٣/٢٠٠٤).
- محمد خير العكام، الضريبة على القيمة المضافة ودورها التكاملي (منشورات هيئة الموسوعة العربية، دمشق ٢٠٠٥).
- محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية (منشورات جامعة حلب ١٩٨٥).
- محمد طه بدوي، محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، دار المعارف بمصر، ١٩٥٩م.
- محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة (مطبوعات جامعة الكويت ١٩٩٩).
- محمد مرسي فهمي، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، القاهرة، ١٩٥١م.

- محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مطبعة الشاعر،١٩٦٥م، مصر.
- محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية (مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية ١٩٩٨.
- مرسي السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار الكبر لتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية، ٢٠٠٤م.
- منير أبو علم، المحاسبة في قضايا الضرائب، مطبعة الفكرة، القاهرة، ١٩٤٩م.
- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، ٢٠٠٥م.
- موريس صادق، "موسوعة التهرب الضريبي"، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، ١٩٩٩م.
- يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية،٢٠٠١م.

ثانيا: الرسائل العلمية:

- حسام فايز احمد، "أثر العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في التحصيل والجباية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٨.
- عبد الرسول شاكر الخفاجي، نظرية الدخل في التشريع الضريبي العراقي، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٨٨.
- محمد جمعة، " التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة، أسبابه وطرق معالجته"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. ٢٠٠٥.
- هاني شبيطة، "حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. ٢٠٠٦.

ثالثاً: البحوث والمجلات:

- جبار محمد علي الكعبي ياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، بحث متاح على الموقع الإلكتروني:

www.iuccollege.ahladalil.com .

- محمد سعيد فرهود، «العدالة الضريبية قانوناً»، مجلة الحقوق الكويتية (جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، العدد / ٢ / لعام ٢٠٠٠).

(ISSN : 2537 - 0758)

رابعاً: المراجع الأجنبية:

- Jean Dubege, La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujoudhui (Paris 1961).
- Jean –Pierre Casimir; Le Control fiscal (Contentieux–Roucouvrement), Paris: Group Revue Fiduciaire, 10eme édition, 2007.
- Kohler, Eric, L " A Dictionary for Accountan "NewDelhi, 1972.
- Trotabas (L) et Cotteret (J.M), Droit fiscal général, 4eme édition, Dalloz, FRANCE, 1980.