

أرباح الأعمال غير المشروعة في قانون ضريبة الدخل العراقي-^(*)

د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي

أستاذ المالية العامة

والتشريع الضريبي المساعد

كلية الحقوق / جامعة الموصل

المستخلص

إن أرباح الأعمال غير المشروعة هي الأرباح التي تكون مخالفة للقانون والأنظمة والآداب العامة، أي مخالفة للنظام العام والآداب العامة، وهي كثيرة ومتنوعة في الوقت الحاضر وما يزيد من أهميتها عدم النص عليها سواءً في قانون ضريبة الدخل العراقي أم في القوانين محل المقارنة لذا فتح باب الاجتهاد على مصراعيه أمام الفقه والقضاء ليدلو كل بدلوه، فمنهم من أيد خضوع الدخل غير المشروع للضريبة ومنهم من أنكر ذلك.

Abstract

The profits of unlawful businesses are those which are in violation of law and public regulations and morals, that is, violating public order and morals. Presently they are numerous and various .

What increases its importance is that they have not been enacted by law whether in the Iraqi law of income tax or in the laws in comparison . Therefore, the door is wide open before jurisprudence and judgment to have their own say. Some of

(*) أستم البحث في ٢٠١٣/٦/١٩ *** قبل للنشر في ٢٠١٣/١٠/١.

them have supported the subjection of unlawful income to tax and some others have denied that.

القدمة

يعني مبدأ المشروعية خضوع جميع ما في الدولة أفراداً وسلطات عامة لمجموع ما فيها من قواعد قانونية أيّاً كان مصدرها أو شكلها، ويمثل قانون ضريبة الدخل مجموعة من القواعد القانونية التي تحكم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية إذ يخضع بدوره إلى هذا المبدأ لأن الهرم القانوني في الدولة يتألف من الدستور ثم القوانين ثم القرارات واللوائح الإدارية، والقانون كما هو معلوم يصدر عن السلطة التشريعية (البرلمان) في البلد، لذا فإن الضريبة لا تفرض ولا تلغى ولا يعفى منها إلا بقانون، ونصت على هذا المبدأ الدستوري الدساتير المعاصرة أغلبها ومنها الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، وأثارت مسألة خضوع الدخل غير المشروع للضريبة آراء عديد من الفقهاء وأحكام القضاء ، لذا يتطلب الأمر الوقوف عليها ومدى ملاءمتها مع مبدأ المشروعية.

أولاً : مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في وجود مصادر متنوعة للدخل غير المشروع لم ينص عليها القانون بصراحة فهل تخضع للضريبة أسوة بالدخل المشروع أم لا تخضع للضريبة وأمام هذه المشكلة فتح باب الاجتهاد واسعاً على مصراعيه أمام آراء الفقه والقضاء ليدلو كل بدلوه فمنهم من أيد خضوع الدخل غير المشروع للضريبة ومنهم من أنكره.

ثانياً : فرضية البحث

نحاول في هذا البحث الإجابة عن التساؤلات الآتية :

١. ما علاقة مبدأ المشروعية بالشرعية؟ وما هي مصادر المشروعية؟ وما القيود الواردة على مبدأ المشروعية؟
٢. كيف يمكن تحديد الدخل المشروع (الذي يخضع للضريبة)؟ وما هو اتجاه التشريعات الضريبية من مفهوم الدخل؟
٣. ما هي الاتجاهات الفقهية والقضائية حول مسألة إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة؟

٤. ما هو مصير النفقة التي تم إنفاقها للحصول على الأرباح غير المشروعة وبمعنى آخر هل يتم تنزيلها أسوة ببقية النفقات أم لا تنزل بوصفها نفقة على إيراد غير مشروع؟

ثالثاً : منهجية البحث

لقد اعتمدنا في بحثنا على المناهج الآتية :

١. المنهج المقارن : الذي يقوم على مقارنة موقف الفقه والقضاء والتشريع في كل من فرنسا ومصر والأردن مع الفقه، والقضاء والتشريع في العراق.
٢. المنهج التحليلي : الذي يقوم على تحليل آراء الفقهاء ومناقشتها واستخراج النتائج العملية من أدلتها التفصيلية.
٣. المنهج التطبيقي : الذي يقوم على تعزيز الآراء الفقهية بالأحكام القضائية التي تتعلق بموضوع البحث.

رابعاً : هيكلية البحث :

- سيتم تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث على وفق ما يأتي :
- المبحث الأول : ماهية مبدأ المشروعية.
- المبحث الثاني : مشروعية الدخل الذي يخضع للضريبة.
- المبحث الثالث : الاتجاهات الفقهية والقضائية حول مسألة إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة.
- وتتناول الخاتمة أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها.

المبحث الأول

ماهية مبدأ المشروعية

يعد مبدأ المشروعية من أهم المبادئ القانونية التي تحكم الدولة الحديثة فيما تجريه من تصرفات حماية لحقوق الأفراد وحررياتهم، إذ يكمن الضمان الأساسي الذي تصون حقوق الأفراد وحررياتهم في خضوع السلطات العامة للقانون والعمل على وفق أحكامه، وسنبحث هنا في تعريف مبدأ المشروعية وتحديد العلاقة بين المشروعية والشرعية والقيود الواردة على هذا المبدأ في المطلب الأول ثم ننتقل إلى بيان مصادره في المطلب الثاني وسنحاول تسليط الضوء على القيود الواردة عليه في المطلب الثالث على وفق الآتي:

المطلب الأول

تعريف مبدأ المشروعية وعلاقته بالشرعية

عرف مبدأ المشروعية بعبارة شتى ، إذ عرفه الفقيه الفرنسي اندريه دولوبادير (Andre Delubaderd) بقوله تتكون المشروعية من الكتلة الشرعية للقوانين واللوائح ومن القواعد القضائية ولاسيما المبادئ العامة للقانون^(١).

وعرفه د. سليمان محمد الطماوي بأنه ، لا يعني أكثر من سيادة حكم القانون بمعنى أن تكون تصرفات الإدارة في حدود القانون وقد بين الطماوي أنه يقصد بالقانون هنا المعنى الواسع أي القواعد الملزمة جميعها في الدولة سواء كانت مكتوبة أم غير مكتوبة وأياً كان مصدرها مع مراعاة التدرج في قوتها ، وأياً كان نوع تصرف الإدارة سواء كان عملها قانونياً أم مادياً^(٢).

(1) H Andre DE Laubadere trait de droit admins tratift –G-D-J16, Sixteen Edition, 1973, p. 35.

(٢) د. سليمان محمد الطماوي، (النظرية العامة للقرارات الإدارية)، دراسة مقارنة، ط٥، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٤، ص ١٦ .

ويرى د. صالح إبراهيم أحمد المتيوتي أنَّ مبدأ المشروعية يعني خضوع الإدارة واحترامها للقواعد القانونية جميعها وأياً كان مصدرها وموقعها في سلم القواعد القانونية^(١). ومما تقدم كله يمكننا تعريف مبدأ المشروعية بأنه خضوع جميع ما في الدولة أفراداً وسلطات عامة لمجموع ما فيها من قواعد قانونية أياً كان مصدرها أو شكلها.

ولما كان المقصود بمبدأ المشروعية الخضوع للقانون، يُثار التساؤل في الفقه حول مدلول القانون، وهل يقصد به المعنى العام الذي ينصرف إلى كل قاعدة قانونية في الدولة أياً كانت مرتبتها أو مصدرها أم يقصد به ما يصدر من السلطة التشريعية من قوانين؟ وللإجابة عن السؤال المتقدم، يمكننا القول، انقسم الفقه إلى رأيين يأخذ الأول بالمدلول الواسع للقانون ويأخذ الثاني بالمدلول الضيق على وفق الآتي:

الرأي الأول:

هذا الرأي وهو الراجح عندنا يفسر القانون تفسيراً موسعاً إذ يشمل القواعد القانونية جميعها في الدولة، أياً كان مصدرها أو شكلها مكتوبة أم غير مكتوبة^(٢). وينطوي هذا المدلول على مفهومين موسعين لمبدأ المشروعية ومضيقين لحرية الإدارة في التصرف هما:

١- تأسيس العمل الإداري على وفق القانون: ومؤدى هذا المفهوم، أنه لا يجوز للإدارة أن تبشر في أي عمل من تلقاء نفسها أو تتدخل إلا إذا خولها المشرع ذلك، لأن الاختصاصات التي تملكها الإدارة محددة ومنصوص عليها بشكل مسبق في القانون، ويضفي هذا المدلول حماية أكبر لحقوق الأفراد وحياتهم.

٢- تأمين حكم القانون، تلتزم الإدارة على وفق هذه الدلالة بالقيام بالإجراءات التي من شأنها تطبيق النصوص القانونية بطريقة ملموسة^(٣).

(١) صالح إبراهيم أحمد المتيوتي، (رقابة القضاء على مخالفة القانون في القرار الإداري - دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٠، ص ٣٠.

(٢) د. سليمان محمد الطماوي، مصدر سابق، ص ١٧؛ ود. محمد عبد الحميد أبو زيد، (طاعة الرؤساء ومبدأ المشروعية، دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨، ص ١٩٠.

(٣) د. سليمان محمد الطماوي، مصدر سابق، ص ١٨.

الرأي الثاني:

ومؤدى هذا الرأي أنه ينبغي تفسير القانون الذي تخضع له الدولة على وفق مبدأ المشروعية، تفسيراً طبيعياً إذ ينصرف إلى القواعد القانونية التي تصدر عن السلطة التشريعية، ويشترط هذا المدلول مطابقة العمل الإداري لحكم القانون، والمطابقة هي علاقة قانونية تقوم بين عمليتين يعلو أحدهما على الآخر، وبحسب مفهوم هذه المطابقة فإن العمل الإداري يكون مشروعاً إذا لم يتعارض مع أحكام القانون^(١).

بعد أن عرفنا مبدأ المشروعية ينبغي معرفة علاقته بالشرعية؟

من المتفق عليه أن هنالك رابطة قوية بين الشرعية والمشروعية لأنهما تمثلان دعامة كل بناء سياسي^(٢).

إذ يرى د. ماجد راغب الحلو ، أن الشرعية والمشروعية لفظان مشتقان من أصل واحد هو الشرع أو الشريعة أو الشرعة وهي العادة أو السنّة أو المنهاج ، إذ يقصد بالشريعة الطريقة المثلى التي يجب على أساسها السلوك الإنساني فيقول جل شأنه: (ثُمَّ جَعَلْنَاكَ عَلَى شَرِيعَةٍ مِّنَ الْأَمْرِ فَاتَّبِعْهَا)^(٣).

إلا أن لفظي الشرعية والمشروعية يختلفان من حيث المفهوم الدقيق لكل منهما، إذ تشتق الشرعية من الشرع بصيغة المفعولية وتفيد محاولة موافقة الشرع والمحاولة قد تصيب وقد تخب، فالفرق بين الشرعية والمشروعية يماثل الفرق بين الصورة الفعلية على وزن الشرعية والصورة المفعولة على وزن المشروعية للشيء نفسه، وتصور الصورة الفعلية الشيء

(١) د. مصطفى كيرة، (نظرية الاعتداء المادي في القانون الإداري)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤، ص ٢٦.

(٢) د. كمال أبو العبد، "الشرعية والمشروعية في حكم القانون"، مجلة المحاماة، السنة التاسعة والخمسون، العددان الخامس والسادس، ١٩٧٩، ص ٦٧ .

(٣) سورة الجاثية: الآية: ١٩.

تصويراً حقيقياً في حين تصوره الصورة المفعولة من وجهة نظر فاعلها وتختلف عن الأصل في حدود معينة عادة^(١).

فالمشروعية معناها احترام قواعد القانون القائمة فعلاً في المجتمع وهي مشروعية وصفية، والشرعية فكرة مثالية تحمل في طياتها معنى العدالة وما يجب أن يكون عليه القانون، لأنّ مفهوم الشرعية أوسع من مجرد احترام قواعد القانون الوضعي العادلة وتتضمن الشرعية قواعد أخرى يستطيع عقل الإنسان المستقيم أن يكشفها ويجب أن يكون المثل الأعلى الذي يتوخاه المشرع في الدولة ويعمل على تحقيقه إذا أراد الارتقاء بمستوى ما يصدر من تشريعات^(٢).

ويذهب الدكتور محمد رفعت عبد الوهاب والدكتور أحمد عبد الرحمن شرف الدين إلى أنّ "المشروعية" بمعناها الوضعي هي الخضوع لقواعد القانون القائمة بالفعل في المجتمع خضوعاً تصاعدياً إذ تخضع القاعدة الدنيا للقاعدة العليا التي تسود كل القواعد وتعد هذه المشروعية مشروعية شكلية لا تخضع لأي ضابط سوى تقدير واضعي هذه القواعد وأنّ هذا المبدأ إن كان من الجائز أن يسود في بلدان لا تخضع دولها وسلطاتها لشرعية سماوية وقواعد إلهية فليس من الجائز أن يسود هذا المفهوم في البلاد الإسلامية، إذ تقتصر المشروعية على وفق مدلولها الوضعي قاصرة على معنى الشرعية في الإسلام لأنّ كل قاعدة مشروعية ليست بالضرورة قاعدة شرعية ولكن كل قاعدة شرعية في الوقت نفسه قاعدة مشروعية^(٣).

وفي مقابل ذلك يؤكد الدكتور رمزي طه الشاعر إن الشرعية والمشروعية لفظان مترادفان لأنّ هذا المبدأ يعد قيداً على تصرفات السلطة العامة ويتطلب الالتزام بالقواعد القانونية المكتوبة وغير المكتوبة كلها ومن هذه القواعد المبادئ العامة التي يسيطر عليها

(١) د. ماجد راغب الحلو، (القضاء الإداري)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ١٨.

(2) H. Kelsen Justiceet, droitna anmalesde philoso phic pokitigue, 1959. p. letsuiv.

(٣) د. محمد رفعت عبد الوهاب و د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، (القضاء الإداري)، المكتب العربي للطباعة، ١٩٨٨، ص ١٩.

المجتمع وتعد قواعد أساسية لتحقيق العدل والصالح العام فضلاً عن الالتزام بقواعد المشروعية الوضعية وطالما أنَّ هذا المبدأ يعني احترام الأفكار المثالية التي تحمل في أثنائها معنى العدالة ويعني احترام قواعد المشروعية الوضعية فلا يكون ثمة مجال للتفريق بين المصطلحين^(١).

ونحن نرى بأن مبدأ المشروعية يخالف مبدأ الشرعية لأن الأول مصطلح قانوني يعني خضوع القواعد الدنيا للقواعد العليا أو كما يسميه البعض بمبدأ سيادة القانون أو تدرج القوانين.

أما الشرعية فهو مصطلح سياسي يعني هناك سلطة شرعية تحصل على رضا الشعب وسلطة غير شرعية لا تستمد السلطة من الشعب كالثورة والانقلاب وتسمى في هذه الحالة (والسلطة غير الشرعية).

المطلب الثاني

مصادر المشروعية

مصدر الشيء هو منبعه فيقال أن منبع النهر هو مصدر مياهه ويقصد بمصادر القانون القنوات التي تتكون منها وتنبتق فيها قواعده سواء أكانت هذه القواعد إجرائية أم موضوعية. وإذا كانت الإدارة تلتزم بتصرفاتها باحترام القانون، فإنَّ المقصود بالقانون في مجال المشروعية هو كل القواعد القانونية أيّاً كان شكلها أو منبعها ومصادر المشروعية هي نفسها مصادر القانون وجرياً مع المدلول الواسع للقانون، فإنَّ قواعده التي هي قواعد المشروعية قد تنبتق عن مصادر مدونة أو غير مدونة وسنبحث كل منها في فرع مستقل على وفق الآتي:

(١) د. رمزي طه الشاعر، (الرقابة على أعمال الإدارة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٢،

الفرع الأول

المصادر المدونة للمشروعية

تأتي المصادر المدونة في مقدمة المشروعية وهي تنحصر في الدستور والتشريع العادي والتشريع الفرعي الذي يصدر عن الإدارة بموجب السلطات الممنوحة لها وسوف نوضح هذه المصادر تباعاً بحسب أهميتها على وفق الآتي:

أولاً: الدستور:

يعد الدستور القانون الأعلى في الدولة الذي يسمو على ما عداه من تشريعات أخرى لذا فإنّ سلطات الدولة وهيئاتها وأفرادها تلتزم باحترام ما نص عليه الدستور وإلا فإنّ تصرفاتها غير مشروعة^(١).

وقد توجد فضلاً عن النصوص الدستورية مبادئ عامة ترد في وثيقة تعلنها الدولة وتبين فيها فلسفة المجتمع والأسس التي يجب أن يقوم عليها تنظيمه^(٢). وهي إعلان الحقوق ومقدمة الدستور بإعلانات الحقوق الدولية التي تصدر عن المنظمات الدولية على شكل توصيات وإرشادات ليس لها أية قوة إلزامية وإنما لها قيمة أدبية فحسب وتختلف الحال فيما يخص إعلانات الحقوق الدولية التي تصدر على شكل معاهدات دولية إذ أنّ لها ما للمعاهدات الدولية من قوة إلزامية في داخل الدولة بعد التصديق عليها وإقرارها على وفق ما يقره قانون كل دولة^(٣)، وتختلف القيمة القانونية لهذه الإعلانات باختلاف الدول ففي فرنسا فإنّ للمعاهدات الدولية قيمة تعلو التشريعات العادية بعد التصديق أو الموافقة عليها على وفق

(١) د. ماجد راغب الحلو، مصدر سابق، ص ١٦؛ و د. عبد الحميد متولي، (مبدأ المشروعية ومشكلة المبادئ العليا غير المدونة)، مجلة الحقوق، العددان الثالث والرابع، ١٩٥٨، ص ٨٧.

(٢) طعيمة الجرف، (رقابة القضاء لأعمال الإدارة العامة)، دار الحماسة للطباعة، ١٩٧٠، ص ١٤.

(٣) أزهار عبد الكريم عبد الوهاب، (طبيعة مقدمات الدساتير والمواثيق الوطنية)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٨، ص ٤٧.

الأوضاع المقررة شرط أن يطبق الطرف الآخر هذا الاتفاق أو المعاهدة^(١). وللمعاهدات الدولية قوة تساوي التشريع العادي في مصر^(٢).

أما في العراق فإنّ للمعاهدات الدولية بعد المصادقة عليها قيمة قانونية تساوي قيمة التشريعات العادية لأنّ المصادقة تتم من الجهة نفسها التي تصدر القانون العادي التي تتمثل بمجلس النواب^(٣).

هذا ما يتعلق بإعلانات الحقوق الدولية أما عن إعلانات الحقوق الصادرة عن القانون العام الداخلي، فإنّ القيمة القانونية للمبادئ والقواعد التي تحتويها ومرتبها رهن إرادة المشرع الدستوري فله أن يعطيها قيمة قانونية ملزمة أو أن يعدها مجرد توصيات وله أن يحدد مرتبتها من بين مصادر المشروعية، أما إذا لم ينص المشرع على ذلك، فإنه سيفتح باب الاجتهاد الفقهي الذي يختلف في كثير من المسائل، وبالفعل فإن له آراء متباينة في هذا الشأن، ففي حين يذهب رأي إلى إنكار أية قيمة إلزامية لهذه الإعلانات ويرى أنّ لها قيمة أدبية ومن ثم لا تمثل مصدراً من مصادر المشروعية^(٤).

فإن هناك من يقرر أن لهذه الإعلانات قوة إلزامية ومن ثم تمثل مصدراً من مصادر المشروعية وهذا هو رأي الفقه الفرنسي أغلبه وإن اختلفوا في مرتبة هذه الإعلانات من بين مصادر المشروعية، إذ إنّ البعض يرى أنّ لها مرتبة تعلو الدستور ذاته على أساس أنّ للدولة ثلاث درجات من القوانين أولهما إعلانات الحقوق وثانيهما الدستور وثالثها القوانين العادية^(٥)، وينتقد هذا الرأي لأنّ القوانين في الدولة على درجتين هما الدستور والقانون العادي. ويذهب

(١) م (٥٥) من الدستور الفرنسي النافذ الصادر في ١٩٥٨/١٠/٤ .

(٢) م (١٥١) من الدستور المصري النافذ الصادر في ١٩٧١/١١/١١ .

(٣) م (٦١/رابعاً) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ .

(4) Carre DeMalberg, contributio ala theoire general de l'Etat t, 11, p. 578.

(٥) د. سعد عصفور، و د. محسن خليل، (القضاء الإداري)، مطبعة الكاتب المصري

للطباعة والنشر، ص ١١.

رأي ثانٍ إلى أنَّ لإعلانات الحقوق مرتبة تساوي الدستور ومن هذا فإنها تعلو على القوانين العادية وعلى الأخيرة أن لا تخرج عنها^(١).

أما الرأي الثالث فإنه يقسم إعلانات الحقوق إلى قسمين الأول، أحكام وضعية أي أنها قواعد ونصوص قابلة لأن تطبق على أرض الواقع من دون تعديل شأنها شأن القواعد القانونية الوضعية لذا تمثل مصدراً من مصادر المشروعية.

ويتمثل القسم الثاني بالقواعد التوجيهية التي لا تعدو أن تكون مجموعة من المبادئ والمثل العليا والقواعد الفلسفية التي لا يمكن تطبيقها مباشرة على أرض الواقع من دون تعديل وإنما لابد من إعادة صياغتها ولا يكون لهذه القواعد إلا قيمة أدبية ولا تمثل مصدراً من مصادر المشروعية لانتفاء الصفة الإلزامية فيها.

ونحن نؤيد الرأي الأخير لأنه يتماشى مع الواقع فإعلانات الحقوق في الواقع تأتي بنصوص يمكن تطبيقها مباشرة وأخرى توجيهية أو منهجية تحتاج إلى صياغة قانونية لتطبق على أرض الواقع. أما ما يتعلق بالقوة الإلزامية لمقدمة الدستور ، فإنه يمكن الرجوع إلى الرأي الثالث المذكور آنفاً لبيانها.

ثانياً: التشريع العادي:

وهو ما يطلق عليه القانون ويأتي في المرتبة الثانية بعد الدستور في هرم التدرج التشريعي وهو "الوثيقة المدونة التي تقرها السلطة التشريعية صاحبة الاختصاص الأصيل في ميدان التشريع"^(٢).

وتتولى السلطة التشريعية بحكم تخصصها الدستوري وضع القوانين العامة التي توضح سياسة الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية^(٣). ويأتي تخصص السلطة التشريعية بوضع القانون تجسيدا لمبدأ السيادة الشعبية في الدولة الديمقراطية بوصفها تضم ممثلي الإرادة الشعبية وإعمالاً لمبدأ المشروعية فإنه يتعين على السلطة التنفيذية في الدولة أن تمارس

(١) د. محسن خليل، (القضاء الإداري اللبناني)، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٨٢، ص ١٢-١٣ .

(٢) د. سعد عصفور، و د. محسن خليل، مصدر سابق، ص ١٢-١٣ .

(٣) المصدر نفسه، ص ١٤ .

أعمالها على وفق ما تقضي به القوانين وإلا تعرض تصرفها للإلغاء لعدم مشروعيتها، وتبقى التشريعات العادية ملزمة للإدارة ما لم تلغى أو تعدل على وفق ما لما يحدده الدستور.

ثالثاً: التشريع الفرعي^(١):

إذا كانت السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصيل في مجال التشريع على وفق مبدأ الفصل بين السلطات ، فإن الواقع العملي قد حتم التخفيف من حدة هذا المبدأ وتولت السلطة التنفيذية هي الأخرى وضع نوع من القواعد العامة المجردة تعرف باسم التشريع الفرعي، إذ تضع التشريعات الفرعية قواعد عامة موضوعية تسري على الأفراد جميعهم الذين تنطبق عليهم الشروط الواردة في القاعدة والتشريع الفرعي من حيث طبيعته وموضوعه يعد عملاً تشريعياً لأنه يتضمن قواعد قانونية عامة مجردة كالقوانين إلا أنه يعد من الناحية الشكلية قرارات إدارية لصدورها عن السلطة التنفيذية^(٢)، فالطبيعة التشريعية للتشريع الفرعي تجعله أحد عناصر البناء القانوني للدولة ومن ثم مصدراً من مصادر المشروعية^(٣)، ويأتي التشريع الفرعي في المرتبة الثالثة بعد الدستور والقانون العادي في تسلسل مصادر المشروعية لذا يتحتم على الهيئات كافة في الدولة متابعة أحكامها في التطبيق على المجالات التي تنظمها ومن ثم ليس للسلطة التنفيذية إصدار قرارات فردية مخالفة من حيث الموضوع للتشريع الفرعي^(٤).

(١) د. طعيمة الجرف، مصدر سابق، ص ١٨.

(٢) وسام صبار عبد الرحمن، (الاختصاص التشريعي للإدارة في الظروف العادية)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٤.

(٣) د. سليمان محمد الطماوي، مصدر سابق، ص ٤٠١ .

(٤) د. ثروت بدوي، (تدرج القرارات الإدارية ومبدأ المشروعية)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٨، ص ١٩.

الفرع الثاني

المصادر غير المدونة للمشروعية

تشمل المصادر غير المدونة للمشروعية العرف والمبادئ العامة للقانون وأحكام القضاء وسنوضح كلاً منها على وفق الآتي:

أولاً: العرف:

يأتي العرف في مرتبة تلي التشريع المكتوب من حيث تدرج هرم المشروعية فتكمل ما نقص من الأخير وتفسر ما غمض فيه ، وقد كان العرف المصدر الأول للقانون في المجتمعات القديمة إلى أن ظهر التشريع بمزاياه المعروفة وكانت له الغلبة^(١). والعرف الإداري "مجموعة من القواعد التي درجت الإدارة على إتباعها فيما يتعلق بمجال معين من نشاطاتها بحيث تصبح هذه القواعد بمثابة القواعد القانونية المكتوبة من حيث الزاميتها ووجوب الخضوع لها"^(٢).

ويمكننا القول من التعريف المتقدم أنه يشترط لنشوء العرف الإداري توافر عنصرين هما:

١- العنصر المادي الذي يتمثل في تكرار سلوك معين عام وثابت سلبياً كان أم ايجابياً، فالسلوك المتباعد غير المستقر والمتقطع أو المنفرد ولا ينهض السلوك دليلاً على قيام العرف.

٢- العنصر النفسي الذي يتمثل في وجود الاعتقاد بالصفة الملزمة لذلك السلوك ونزوله في ضمير الجماعة (أفراداً وسلطات) منزلة القاعدة القانونية الملزمة إذ يعد الخروج عليها ومخالفتها إهداراً لمبدأ المشروعية يستحق الجزاء الذي يترتب على مخالفة قاعدة قانونية ملزمة^(٣).

(١) د. ماجد راغب الحلو، مصدر سابق، ص ٣٥ .

(٢) د. علي محمد بدير، و د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، و د. مهدي ياسين السلامي (مبادئ وأحكام القانون الإداري)، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٣، ص ٤٨ .

(٣) د. طعيمة الجرف، مصدر سابق، ص ١٠٥ .

ويشترط نفاذه ألا يكون مخالفاً لنص تشريعي قائم إذ يعلو التشريع على العرف في تدرج القواعد القانونية، ويعد العرف الإداري ملزماً للإدارة مادام قائماً ولا يجوز الخروج عنه إلا إذا كان خروجها يقوم على نية العدول نهائياً عن القاعدة العرفية المستقرة^(١).

ثانياً: المبادئ العامة للقانون:

إنَّ المبادئ العامة للقانون هي قواعد يستخلصها القاضي بوصفها تجسيداً لروح المشرع في حالة سكوت النص أو العرف عن تقديم القاعدة التي تحكم النزاع^(٢). فعندما لا يجد القاضي نصاً أو عرفاً يحكم القضية المعروضة عليه ، فإنه يبحث عن نية المشرع المفترضة أي التي كان من المفروض أن يتضمنها التشريع لو أنه تعرض لتنظيم مثل هذه الحالة ، ويستهدي القاضي الإداري للوصول إلى هذه النية بإعلانات الحقوق ومقدمات الدساتير التي تمثل أحد الميادين الخصبة للكشف عنها لإرساء المبدأ القانوني العام، فدور القاضي دور كاشف لا منشئ لأنَّ هذه المبادئ إن لم تكن موجودة في نصوص القانون، فإنها توجد في ضمير الجماعة وإرادة المشرع وبإمكان القاضي الإداري أن يبحث عنها ويكتشفها^(٣). فالمبادئ العامة للقانون هي استنباط قضائي لمبادئ العدالة التي تعبر عن تطور معين للحضارة القانونية، لذا فهي تتطور مع تطور المجتمع الذي تنشأ فيه^(٤). ويعود الفضل في ظهور المبادئ العامة للقانون إلى مجلس الدولة الفرنسي الذي عمل على استنباط هذه المبادئ في أحكامه الكثيرة.

(١) د. شمس مرغني علي، (العرف الإداري كمصدر للأعمال الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة)، مجلة الشريعة والقانون، العدد الأول، ١٩٨٧، ص ٢٩٨ .

(٢) د. عبد الفتاح حسن، (مذكرات من مبادئ القانون الإداري)، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ١٩٧٨، ص ١٧ .

(٣) د. سعد عصفور، ومحسن خليل، مصدر سابق، ص ٥١ .

(4) R. Odent, contentieux administratif, Lescoursdcdrriot. Paris, 1970, 1971, p. 1350.

ويرى جانب من الفقه أنّ للمبادئ العامة للقانون قوة تعادل التشريع لذا فإنه يجوز للمشرع فحسب الخروج عنها وتبقى السلطة التنفيذية ملتزمة بها مادام المشرع لم يقرر ما يخالفها.

ويرى جانب آخر من الفقه، إن هذه المبادئ تقع بين التشريع العادي والتشريعيين الفرعي فلها قيمة أدنى من التشريع ومن ثم يجوز للمشرع مخالفتها ولكن قوتها تعلو على التشريع الفرعي، لذا تلتزم السلطة التنفيذية باحترامها في أثناء ممارستها لاختصاصها^(١). ويذهب رأي ثالث إلى أنّ المبادئ العامة للقانون تعلو مرتبة عن التشريع، لذا فهي تلزم المشرع والسلطة التنفيذية على السواء وهذا هو الرأي السائد في فرنسا^(٢).

أما في مصر، فإن للمبادئ العامة للقانون، مرتبة التشريع العادي نفسها^(٣). أما في العراق، فلم نجد بحسب ما توفر من مصادر من الكتاب من أشار إلى هذه المرتبة، ونجد أنّ للمبادئ العامة للقانون مرتبة أدنى من التشريع العادي لأنّ للقانون تعديلاً وإلغاءً إلا أنه لا يسوغ لهذه المبادئ أن تخالف نصوص التشريع وإلا فإنها تكون مشوبة بالبطلان.

ثالثاً: أحكام القضاء:

من الخصائص المهمة التي تمتلكها الأحكام القضائية "حجية الشيء المقضي به" ومعناه قيام قرينة قانونية قاطعة مؤداها افتراض أنّ الإجراءات التي أدت إلى الحكم وانتهت به صحيحة قانوناً وأنّ هذا الحكم عنوان الحقيقة القانونية^(٤).

(1) R. Chapus Dela Valurjuridiguedes pricipos generauxdroiet des autres reyles jurisprudntielles dudroit ADMINIS ttratique DALLOZ. 1966, p. 99 .

(٢) د. محسن خليل، مصدر سابق، ص ١٠٨.

(٣) د. عبد الفتاح، مصدر سابق، ص ١٨ ؛ د. فؤاد العطار، (القضاء الإداري)، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٨، ص ٤٩.

(٤) د. رمزي سيف، (الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية)، ط ٩، ١٩٦٩، ص ٦٨٨.

فالإدارة وهي تمارس نشاطها ملزمة باحترام حجية الأحكام القضائية وتعد مخالفتها لتلك الأحكام مخالفة القانون، وتكون حجية الأحكام القضائية نسبية تقتصر على طرفي الدعوى أو أطرافها التي صدر فيها الحكم، وقد تكون مطلقة أي يحتج بها على الكافة كما هو بالنسبة إلى أحكام إلغاء القرارات الإدارية.

وبناءً على ما تقدم، إذ ألغى القضاء الإداري قراراً إدارياً ثم أقام طاعن آخر دعوى أخرى أمام القضاء بإلغاء ذات القرار كانت الدعوى الثانية غير ذات موضوع على أساس أن ذلك أحد نتائج الحجية المطلقة للشيء المقضي به من حكم الإلغاء ولمن لم يختصم بالدعوى إذ تصيب آثار الحكم بوصفه من الكافة^(١).

وبما أن الأحكام القضائية لا تنشئ قواعد قانونية عامة، فإنه لا يمكن أن تعد بذاتها عنصراً من عناصر المشروعية، وإنما الذي يعد عنصراً من عناصر المشروعية في هذا المجال هو مبدأ احترام حجية الشيء المقضي به^(٢).

المطلب الثالث

القيود الواردة على مبدأ المشروعية

يستوجب مبدأ المشروعية الخضوع للقانون ، لكن هذا القول لا ينطبق على إطلاقه، إذ يسمح المشرع أحياناً بالخروج على هذا المبدأ ، فقد يمنح بعض الامتيازات التي تسمح للإدارة بالتحرر منه وأهم هذه القيود أعمال السيادة والظروف الاستثنائية التي تعد حالة الطوارئ ابرز صورها ، والسلطة التقديرية للإدارة وهذا ما سنبحثه في ثلاثة فروع على وفق الآتي:

(١) د. سعيد الحكيم، مصدر سابق، ص ٤٤٥ .

(٢) د. محمود محمد حافظ، مصدر سابق، ص ٣٣ ؛ د. طعيمة الجرف، (القضاء كمصدر إنشائي للقانون)، مجلة إدارة قضايا الحكومة، السنة السادسة، العدد الرابع، ١٩٦٢، ص ٦ .

الفرع الأول

أعمال السيادة

عرف الفقيه الفرنسي (Hourio)^(١) أعمال السيادة بأنها الأعمال السياسية الصادرة من السلطة التنفيذية ، وعرفها د. سليمان محمد الطماوي بقوله^(٢): الأعمال التي تصدر عن السلطة التنفيذية وتحيط بها اعتبارات خاصة كسلامة الدولة من الخارج أو الداخل وتخرج عن رقابة المحاكم متى قرر لها القضاء هذه الصدفه .

ويرى د. عصام عبد الوهاب البرزنجي أنها^(٣) "الأعمال أو التصرفات التي تصدر من السلطة التنفيذية ولكنها مستبعدة من الرقابة القضائية لأنها تتميز بصفات معينة تتمثل بأنها تتناول موضوعات مهمة وحيوية تتعلق بمصالح وطنية عليا يكون لها في الغالب صفة سياسية^(٤) .

مما تقدم، يمكننا تعريفها بأنها التصرفات القانونية الصادرة عن السلطة التنفيذية بوصفها سلطة حكم وليس سلطة إدارة التي لا تخضع لرقابة القضاء الإداري لأنها تنظم موضوعات مهمة جداً تتصل بمصالح وطنية عليا. هذا على صعيد الفقه أما ما يتعلق بالقضاء الإداري، فقد عرف مجلس الدولة الفرنسي في حكمه الصادر في ١٩٦٨/١١/٢٩ أعمال السيادة بقوله: إنَّ قرارات إيداع مشروع قانون أو سحبه يعد من أعمال السيادة ولا يدخل في وظيفته بحثها والتعرض لها^(٥) .

(1) Marcel Hourio Precis de droit administrative 1903. p. 277.

(٢) د. سليمان محمد الطماوي، (القضاء الإداري)، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٦، ص ٣٩.

(٣) د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، (مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الإداري العراقي)، مجلة العلوم القانونية، العددان الأول والثاني، ١٩٩٠، ص ١٥٩.

(٤) د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، مصدر سابق، ص ١٣٥.

(5) Jean Rivero et Jean Walinc, Droit administratif Dalloz, Paris, 1996, p. 611.

وبهذا الصدد أيضاً، عرفت المحكمة الإدارية العليا في مصر في حكمها الصادر في ١٢/١٢/١٩٨٧ بأنها "قد استقر الفقه والقضاء على أنَّ الأعمال التي تباشرها الحكومة باعتبار سلطة إدارة تخضع للرقابة القضائية ، أما أعمال السيادة التي تباشرها الحكومة باعتبارها سلطة حكم وفي نطاق وظيفتها السياسية ، لا تمتد إليها الرقابة القضائية"^(١).

أما في العراق، فقد عرفت المحكمة التمييز في حكمها المرقم ٦٢٢/حقوقية/٩٦٧ هيئة عامة الصادر في ١١/١١/١٩٦٧ بأنها "... ذلك أنَّ أعمال السيادة حسبما جرى به الفقه والقضاء هي تلك الأعمال التي تصدرها الحكومة بوصفها سلطة حكم لا سلطة إدارة فتباشرها بمقتضى هذه السلطة العليا لتنظيم علاقاتها بالسلطات العامة الأخرى داخلية كانت أم خارجية أو يتخذها اضطراراً للمحافظة على كيان الدولة في الداخل أو الذود عن سيادتها في الخارج"^(٢).

وقد اختلف الفقه الإداري حول وجود أعمال السيادة أو عدمه وانقسم القضاء الإداري إلى موسع لنطاق تطبيقها ومضيق على وفق الآتي:

أولاً: موقف الفقه الإداري:

انقسم الفقه الإداري بصدد أعمال السيادة إلى رأيين ، الأول يعترف بوجودها والثاني ينكرها، إذ يقر أنصار الرأي الأول^(٣) بأعمال السيادة بوصفه حقيقة قانونية لا يمكن إنكارها،

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في مصر في ١٢/١٢/١٩٨٧ في الطعن المرقم ١٩٣٩، الموسوعة الإدارية الحديثة، ط١، الدار العربية للموسوعات ، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٤١٨.

(٢) حكم محكمة التمييز المرقم ٦٢٢/حقوقية/١٩٦٧/هيئة عامة/ في ١١/١١/١٩٦٧، أشار إليه : عبد الله رحمة الله البياتي، (حق التقاضي، دراسة دستورية مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٨، ص ١٥٩.

(٣) د. سليمان محمد الطماوي، مصدر سابق، ص ٤١٥ ؛ ينظر للمؤلف نفسه، (النظرية العامة للقرارات الإدارية)، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٤، ص ١٧١ ؛ د. محمود عاطف البنا، (الوسيط في القضاء الإداري)، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٢٤٣ وحمدى ياسين عكاشة، (القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة)، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٧، ص ١٦٢ ؛ و د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، مصدر سابق، =

فالمشرع نص عليها في القوانين التي تتعلق بتنظيم مرفق القضاء وأن أية محاولة لإنكارها تمثل خلطاً بين الأمانى والحقائق القانونية، إلا أنه يمكن التخفيف من آثارها أو التضييق من نطاقها لتنسجم مع الظروف والأحوال التي تستلزم العمل بها فعلاً من دون توسع.

في حين يرفض أنصار الرأي الثاني^(١)، وجود أعمال السيادة تماماً لأن الاعتراف بها امتهان لمبدأ المشروعية وإطلاق ليد السلطة التنفيذية من دون رقابة، ويثير السخط لدى الشعب إزاء السلطة الحاكمة التي يكون تصرفها غير متفق مع القانون، إذ يفترض أصحاب هذا الرأي أن السلطة لا تلجأ إلى العمل بفكرة أعمال السيادة إلا لتحمي أعمالها غير المشروعة وإن في إنكارها توافقاً وانسجاماً مع المبادئ القانونية، وتفرض الحقائق القانونية الاستناد إلى القواعد القانونية لمعرفة النظام القانوني لكل عمل تقوم به سلطة من السلطات العامة في الدولة وليس في التنظيم القانوني ما يشير وجود أو مشروعية أو يبرزها ما يطلق عليه أعمال السيادة كاستثناء على المشروعية واختصاص القضاء بالرقابة القضائية على مشروعيته.

ونحن نعتز بأعمال السيادة بوصفها واقعاً قانونياً لا يمكن تجاهله نظمته القوانين التي تتعلق بتنظيم مرفق القضاء إلا أننا ننادي بتضييق نطاق تطبيقها لتتلاءم مع الظروف والأحوال التي تستوجب العمل بها فعلاً.

ثانياً: موقف القضاء الإداري:

أقر القضاء الإداري الفرنسي أعمال السيادة بوصفها حقيقة قانونية إلا أنه ضيق من نطاق تطبيقها وقصرها على مجموعتين هما:

أ- القرارات التي تتضمن العلاقة بين الحكومة والبرلمان وبهذا الصدد قضى مجلس الدولة الفرنسي في حكمه الصادر في ١٩٩١/٦/٦ بأن القرارات الخاصة بالانتخابات العامة وتسجيل المرشحين ودعوة الناخبين إلى التصويت تعد من أعمال السيادة.

=ص ١٥٣، وضياء شيت خطاب، رقابة القضاء العراقي على القضاء الإداري، مجلة القضاء، العدد الرابع، ١٩٥٥، ص ٣٣٠.

(١) د. سامي جمال الدين، (الرقابة على أعمال الإدارة)، منشأة الإسكندرية، ١٩٨٢، ص ٣٤٧-

٣٤٨؛ د. عبد الله رحمة الله البياتي، مصدر سابق، ص ١٦٠.

ويعد المجلس قرار رئيس الجمهورية بالالتجاء إلى نص المادة (١٦) من الدستور الفرنسي الحالي الصادر في ١٩٥٨/١٠/٤ من أعمال السيادة^(١). أما الإجراءات المتخذة تنفيذاً لنص المادة (١٦) فقد ميز المجلس بين حالة ما إذا كانت الإجراءات المتخذة ذات طبيعة دستورية أو تشريعية وبين ما إذا كانت ذات طبيعة إدارية، فبالنسبة إلى الأولى، يكون لها صفة القانون وهي على وفق القواعد العامة تخرج من نطاق رقابته ، أما بالنسبة إلى الإجراءات ذات الطبيعة الإدارية، فهي تخضع لرقابته لأنّ رئيس الجمهورية بمقتضاها يباشر وظيفته التنفيذية^(٢).

ب- القرارات التي تتعلق بالعلاقات بين فرنسا وأشخاص القانون الدولي العام الأخرى، وبهذا الصدد قضى مجلس الدولة الفرنسي في حكمه الصادر في ١٩٥٧/١١/١١ بأن القرارات الصادرة بإدارة الحرب كحجز بواخر الأعداء في الموانئ الفرنسية من أعمال السيادة^(٣). وحكمه الصادر في ١٩٩٥/٩/١٣ بعد قرار الرئيس الفرنسي جاك شيراك بإعادة التجارب النووية في بولونيزي من أعمال السيادة^(٤). وفي مصر، سلك القضاء الإداري المصري مسلك زميله القضاء الإداري الفرنسي، إذ اعترف بأعمال السيادة إلا أنه حرص على وضع الحدود اللازمة لنطاق تطبيقها وقد استقر على بعض المبادئ من أهمها:

(١) نصت م (١٦) من الدستور الفرنسي الحالي الصادر في ١٩٥٨/١٠/٤ على (عندما تتعرض مؤسسات الجمهورية أو استقلال الوطن أو سلامة أراضيها أو تنفيذ تعهداته الدولية لخطر بطريقة جسيمة وحالة ويكون هناك ما يعترض السير العادي للسلطات الدستورية العامة، فإن رئيس الجمهورية ان يتخذ الإجراءات التي تتطلبها الظروف).

(2) Jacques Godechot, Les Consitution Dela France Paris, 1995, p. 432, Code Adminstratiuf, dalloz 1996, p. 6, Jacqueline Morand Deviller, Copurse dedroit adminstratif, 6 edition, Paris, 1999*, p. 612.

(٣) د. عبد الباقي نعمة عبد الله، (نظرية أعمال السيادة في القانون المقارن)، مجلة القانون المقارن، العددان السادس والسابع، ١٩٧٧، ص ٦٠.

(4) Jacqueline Morand Devellier, OP, cit, p. 622.

١. يعود أعمال السيادة هي الأعمال التي تصدر عن الحكومة بوصفها سلطة حكم وليست سلطة إدارة.
٢. إن معيار التميز بين الأعمال الإدارية التي تباشرها الحكومة في حدود وظيفتها الإدارية وبين أعمال السيادة التي تباشرها بوصفها سلطة حكم إلى القضاء إذ ترك له المشرع سلطة تقرير الوصف القانوني للعمل المطروح عليه في الرجوع إلى طبيعة الأعمال في ذاتها لا ما يحيط بها من ملائسات خارجية.
٣. إن ما يعد من أعمال السيادة في ظروف قد لا يعد كذلك في ظروف أخرى والعكس صحيح.
٤. تباشر الحكومة أعمال السيادة لتنظيم علاقتها بالسلطات العامة الداخلية والخارجية وتباشرها للمحافظة على كيان الدولة في الداخل ، والدفاع عن سيادتها في الخارج^(١).
إلا أن القضاء الإداري المصري اخضع قرار رئيس الجمهورية بإعلان اللجوء إلى نص المادة (٧٤) من الدستور المصري الصادر في ١١/١١/١٩٧٤^(٢)، والإجراءات المستندة إليها لرقابته لأن الاختصاصات الواردة في المادة المذكورة هي اختصاصات إدارية ومن ثم فإن رئيس الجمهورية عند ممارستها لوحده على وفق الدستور يعد سلطة إدارة تخضع لرقابة القضاء الإداري لا سلطة حكم^(٣).

(١) حمدي ياسين عكاشة، مصدر سابق، ص ١١٦ - ١٢٦ .

(٢) تنص م (٧٤) من دستور جمهورية مصر العربية الحالي الصادر في ١١/١١/١٩٧١ هذه أنه "الرئيس الجمهورية إذا قام خطر يهدد الوحدة الوطنية أو سلامة الوطن أو يعوق مؤسسات الدولة عن أداء دورها الدستوري، ان تتخذ الإجراءات السريعة لمواجهة هذا الخطر"، د. مصطفى أو زيد فهمي، النظام الدستوري المصري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤، ص ٣٠٧ ؛ و د. محمود حلمي، دستور جمهورية مصر العربية والدساتير العربية المعاصرة، دار الفكر العربي، ١٩٨١، ص ٦٨٥.

(٣) د. سامي جمال الدين، (لوائح الضرورة وضمانة الرقابة القضائية)، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٢، ص ١٤٨-١٤٩.

أما في العراق، فقد اقر القضاء الإداري العراقي أعمال السيادة بوصفه حقيقة قانونية لا يمكن إنكارها إلا أنه وسع من نطاق تطبيقها إذا اخرج المراسيم جميعها والقرارات الصادرة عن رئيس الجمهورية من نطاق رقابته حتى تلك التي يصدرها بوصفه رئيساً للسلطة التنفيذية أي بوصفه سلطة إدارة لا سلطة حكم، ونحن ننتقد هذا الموقف القضائي وندعو قضاءنا الإداري العراقي إلى بسط رقابته على القرارات والمراسيم التي يصدرها رئيس الجمهورية بوصفه رئيساً للسلطة التنفيذية أي بوصفه وليست سلطة إدارة سلطة حكم لأنها قرارات إدارية تخضع لها سائر القرارات الإدارية من أحكام فالاعتراف للقضاء العراقي بالرقابة على هذه القرارات ولاسيما عن طريق دعوى الإلغاء التي يشكل ضماناً مهماً وأساسياً لحقوق الأفراد وحررياتهم وأداة فعالة لحمل الإدارة على احترام القانون.

بقي أن نشير إلى موقف المشرع من أعمال السيادة في كل من فرنسا ومصر والعراق، إذ بدأت فكرة أعمال السيادة في الظهور لأول مرة في ظل ملكية تموز، إذ كان أول حكم طبق هذه الفكرة هو حكم مجلس الدولة الفرنسي في ١٨٢٢/٥/١ في قضية (laffitte)^(١).

وقد استقرت فكرة اعمال السيادة وتعددت تطبيقاتها في ظل الإمبراطورية الثانية ويعود سبب ذلك إلى الظروف التي أحاطت بمجلس الدولة الفرنسي وما طرأ على مركزه القانوني من تطور.

وأخيراً وابتداءً من عام ١٨٧٢ وفي ظل الجمهورية الثالثة كانت الأوضاع القانونية قد استقرت ورسمت دعائم مبدأ مشروعية أعمال الإدارة وكان المشرع يتدخل ليسجل تشريعياً كل ما أحرزه المجلس من تطور وختم كل ذلك بأن جعل المجلس سلطة القضاء النهائي أو المفوض، إذ نصت المادة (٢٦) من القانون الفرنسي الصادر في ١٨٧٢/٥/٢٤ المتعلق بمحكمة التنازع ومجلس الدولة على أنه للوزراء الحق في أن يرفعوا إلى محكمة تنازل الاختصاص القضايا المقدمة لمجلس الدولة التي لا يختص بنظرها القضاء الإداري، ومع ذلك ليس لهؤلاء

(١) تتعلق هذه القضية بالمطالبة بإيراد مبالغ خصصها نابليون بونابرت للاميرة بورجيه (Borghere) إذ رفضت الحكومة صرفها لصدور القانون المرقم ١٨٢٢/١/١٢ الذي حرم أعضاء أسرة نابليون بونابرت من الأموال جميعها التي منحت لهم مجاناً ، د. عثمان خليل عثمان، مجلس الدولة دراسة مقارنة، ط٤، ١٩٥٦، ص ٩٠.

الالتجاء إلى المحكمة المذكورة إلا بعد رفض مجلس الدولة التماسهم الذي يرسل إليه أولاً بقصد التخلي عن نظرها^(١).

أما في مصر، فإنه عند إنشاء المحاكم المختلطة عام ١٨٧٥ صدر المرسوم القاضي بإنشاء هذه المحاكم من دون الإشارة إلى أعمال السيادة إلا أن التعديل الذي اجري على هذا المرسوم عام ١٩٠٠ أشار إلى استبعاد أعمال السيادة من اختصاص المحاكم المختلطة، أما المحاكم الأهلية الوطنية التي أنشئت عام ١٨٨٣، فلم تتضمن النظام الداخلي لها النص على استبعاد أعمال من رقابة القضاء، وبقيت الحال هكذا حتى عام ١٩٣٧، إلا أن المحاكم الأهلية والمختلطة كانت تقبل الدعاوى المقامة على الإدارة بمناسبة أعمال السيادة، إذ كانت المحاكم المختلطة لمرات متتالية تقرر التعويض للأفراد الذين يتعرضون للأضرار نتيجة أعمال السيادة^(٢).

وبعد إنشاء مجلس الدولة المصري بالقانون المرقم ١١٢ لسنة ١٩٤٦ تضمن ما يشير إلى منع القضاء من النظر بأعمال السيادة لم تكرر هذا الأمر في القانون المرقم ٩ لسنة ١٩٤٩ والقانون المرقم ٦٥ لسنة ١٩٥٥، والقانون المرقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩، والقانون المرقم ٣١ لسنة ١٩٦٣^(٣).

وجاء قانون السلطة القضائية المصري المرقم ٤٣ لسنة ١٩٦٥ بالنص على أنه ليس للمحاكم أن تنظر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في أعمال السيادة. وفضلاً عما تقدم، نصت المادة (٦٨) من الدستور المصري الحالي الصادر في ١٩٧١/١١/١١ على أنه "التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة ولكل مواطن حق الالتجاء

(١) د. حافظ هريدي، (أعمال السيادة في القانون المصري المقارن)، ط١، مطبعة لجنة التأليف والترجمة، القاهرة، ١٩٥٢، ص ٤٩.

(٢) د. عبد الباقي نعمة عبد الله، مصدر سابق، ص ٣٥.

(٣) د. فؤاد العطار، (القضاء الإداري)، القاهرة، ١٩٦٢، ص ٤٩٩؛ وبحث بعنوان الشرعية وسيادة القانون، مجلة آفاق، ٢٠٠٥، على الموقع www.yahoo.com.

إلى قاضيه الطبيعي وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل في القضايا ويحظى النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء^(١).

وأخيراً نصت المادة (١١) من قانون مجلس الدولة المرقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ النافذ حالياً على أنه لا تختص محاكم مجلس الدولة بالنظر في الطلبات التي تتعلق بأعمال السيادة^(٢).

أما في العراق، فقد خلت القوانين التي صدرت فيه والسابقة على صدور قانون السلطة القضائية الملغي المرقم (٢٦) لسنة ١٩٦٣ من الإشارة إلى أعمال السيادة من غيرها استناداً إلى آراء الفقهاء وقرارات المحاكم وقد وضعت المادة الرابعة من قانون السلطة القضائية الملغي المرقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المبدأ العام بقولها "ليس للمحاكم أن تنظر في كل ما يعتبر من أعمال سيادة الدولة" .. وتأكد هذا المبدأ في قانون التنظيم القضائي المرقم (١٦٠) لسنة ١٩٧٩ ، إذ نصت المادة (١٠) منه على أنه (لا ينظر القضاء في كل ما يعد من قبيل أعمال السيادة... الخ).

إلا أنّ المشروع العراقي لم يستمر بهذا النهج طويلاً، لذا نجده ينص في المادة (٧) البند /خامساً/ من قانون مجلس شورى الدولة المرقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل بالقانون المرقم (١٠٦) لسنة ١٩٧٩ على أنه "لا تختص محكمة القضاء الإداري بالنظر إلى الطعون التي تتعلق بما يأتي:

أ- أعمال السيادة: وتعد من أعمال السيادة المراسيم والقرارات التي صدرها رئيس الجمهورية. فالنص هنا بعد أن استبعد أعمال السيادة من الرقابة القضائية أورد مثليين لها هما المراسيم والقرارات الصادرة كلها عن رئيس الجمهورية ونحن ننتقد هذا المسلك التشريعي لأنّ ضرب الأمثلة هي مهمة الفقه لا المشرع ، ولأنه أدى إلى تقييد حرية القاضي في إعمال النص وتطبيقه ، فضلاً عن ذلك ، فإنه أتاح للسلطة التنفيذية فرصة التوسع في أعمال السيادة وكثرة اللجوء إليها.

(١) د. مصطفى أبو زيد فهمي، مصدر سابق، ص ٣٠٦ ؛ د. سليمان محمد الطماوي، النظم السياسية والقانون الدستوري، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، ص ٥٣٠؛ د. محمود حلمي، مصدر سابق، ص ١٨٤ .

(٢) د. سامي جمال الدين، (الرقابة على أعمال الإدارة)، مصدر سابق، ص ٣١٤ .

ونجد عدم مشروعية الحصانة التي تسبغها المادة (٧) البند ثانياً/أ: من قانون مجلس شورى الدولة المرقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل بالقانون المرقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٩ على جميع المراسيم والقرارات الصادرة عن رئيس لجمهورية بوصفه رئيساً للسلطة التنفيذية أي بوصفه سلطة إدارة لا سلطة حكم ومن ثم يجب إخضاعها لرقابة القضاء الإداري.

وحسناً فعل المشرع العراقي حينما نص في المادة (١٠٠) من الدستور العراقي الدائم لعام ٢٠٠٥ على أنه "يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن"، وهذا ينسجم مع حق التقاضي المنصوص عليه في المادة (١٩) الفقرة ثالثاً من الدستور ذاته التي نصت على "أن التقاضي حق مصون ومكفول للجميع".

وبناءً على ما تقدم، نقترح تعديل نص المادة (٧) البند خامساً/أ: من قانون مجلس شورى الدولة المرقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل بالقانون المرقم (١٠٦) لسنة ١٩٨٩ على وفق الآتي: لا تنظر محكمة القضاء الإداري في كل ما يעד من أعمال سيادة الدولة"

وندعو قضاءنا الإداري إلى صياغة تعريف مانع جامع لأعمال السيادة وتحديدها على وفق الطوائف الآتية:

١- الأعمال التي تتعلق بالسلطة التشريعية.

٢- الأعمال التي تتعلق بالعلاقات الخارجية.

٣- الأعمال التي تتعلق بالحرب.

٤- الأعمال التي تتعلق بسلامة الدولة وأمنها الداخلي.

٥- الأعمال التي تتعلق بالسيادة الإقليمية.

لتضييق نطاق أعمال السيادة والتخفيف من آثارها والارتقاء بقضائنا الإداري إلى مستوى الطموح في تحقيق الربط المتوازن بين القانون والقضاء الإداري الفرنسي والمصري والقانون الإداري العراقي.

الفرع الثاني

الظروف الاستثنائية

تعد حالة الطوارئ أبرز صور الظروف الاستثنائية وهي خطر حال وجسيم يهدد الناظم العام في البلاد كلها أو جزءاً منها بسبب حرب داخلية أو خارجية أو كوارث طبيعية أو انتشار وباء مما يستدعي الخروج على قواعد المشروعية المقررة للظروف العادية.

الفرع الثالث

السلطة التقديرية للإدارة

نعني بالسلطة التقديرية، إن تتمتع الإدارة بقسط من حرية التصرف وهي تمارس اختصاصاتها القانونية معظمها، إذ يكون لها تقدير اتخاذ التصرف أو الامتناع عنه أو اتخاذه على نحو معين أو اختبار الوقت الذي تجده مناسباً للتصرف أو السبب الملئ له أو في تحديد محله^(١). والسؤال الذي يثار بهذا الصدد هو، ما مصدر حرية التصرف الذي تتمتع به الإدارة؟ إن السلطة التقديرية للإدارة لا يمكن أن توجد أو يعترف بها إلا إذا اقتنع المشرع من ناحية والقاضي من ناحية أخرى من التدخل في تقييد النشاط الإداري ، إن عدم تدخل المشرع أو القاضي لا يمكن أن يفسر إلا على إنهما وجدا أن تدخلهما لن يكون ناجحاً بأكثر مما تقوم به الإدارة وهي تمارس حرية في التصرف والتقدير بموجب خبراتها الخاصة^(٢).
إلا أن السلطة التقديرية قد تتحقق على الرغم من تدخل المشرع لتحديد اختصاص الإدارة أو نشاطها، في حالة ما إذا استخدم المشرع عبارات عامة غير محددة تحديداً دقيقاً إذ تتسع لتشمل وقائع معينة أو تضيق فلا تنطبق هذه الوقائع، أي أن المشرع وضع قواعد عامة بطريقة مرنة تتيح للإدارة قدراً كبيراً في حرية التقدير في تطبيقها^(٣).

(١) د. سامي جمال الدين، مصدر سابق، ص ٣٥٩ .

(٢) د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، (السلطة التقديرية والرقابة القضائية)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١، ص ٦٤ .

(٣) د. سامي جمال الدين، مصدر سابق، ص ٣٢٩ .

وقد قيلت نظريات عديدة لتحديد أساس السلطة التقديرية للإدارة منها نظرية تدرج القواعد القانونية، إذ تتسم القاعدة الأعلى غالباً بالعمومية والتجريد وتتطلب نوعاً من التحديد والتقدير من رجل الإدارة، وهذا لا يأتي إلا إذا كان لرجل الإدارة سلطة التقدير. وتتحقق نظرية الحقوق المكتسبة التي تذهب إلى أن السلطة التقديرية للإدارة عند غياب الحقوق الشخصية للأفراد.

أما النظرية الثالثة، فهي نظرية المشروع، وتقوم على أساس أن النشاط الإداري نوع من المشروعات وتتطلب إدارة هذا المشروع التمتع بقدر كبير من السلطة التنفيذية^(١). ونجد أن أساس السلطة التقديرية يكمن في بعض المبادئ الأساسية التي تحكم المرفق العام ولاسيما مبدأ دوام وانتظام سير المرفق العام وقابلية المرفق العام للتطور. وهما من المبادئ القانونية العامة المقررة من دون الحاجة إلى نص. وأكثر ما تبرز ممارسة الإدارة لسلطاتها التقديرية، إنما يكمن في تقديرها لركني السبب والمحل، فبالنسبة إلى ركن السبب، وهو حالة واقعية أو قانونية تعرض على الإدارة فتتدخل على أساسها وتتخذ قرارها، وتتمثل سلطات الإدارة بخصوص هذا الركن في الحالات الثلاث الآتية:

- ١- التحقق من صحة الوقائع التي تدخلت الإدارة على أساسها.
 - ٢- التكيف القانوني للوقائع التي يفترض ثبوتها.
 - ٣- تقدير الخطورة المحتمل تولدها من الوقائع الثابت صورها.
- ويمكن اجمال موقف الإدارة تجاه هذه الحالات بما يأتي:

أ- لا تتمتع الإدارة بسلطة تقديرية فيما يتعلق بقيام الوقائع التي تدخلت على أساسها ولا فيما يتعلق بالتكيف القانوني.

(١) د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، مصدر سابق، ص ٢٠٥؛ د. سليمان الطماوي، (النظري العامة للقرارات الإدارية)، مصدر سابق، ص ٧٣.

ب- تتمتع الإدارة بحرية تقدير ما يحتمل أن يترتب على هذه الوقائع من تهديد للنظام العام على شرط أن تضع نفسها في الظروف والأحوال وأن تجري تقديرها بروح موضوعية^(١).

أما فيما يتعلق بركن المحل ، وهو التغير الذي يحدثه القرار في الوضع القانوني الذي يقوم لحظة صدوره فينشئ مركزاً قانونياً جديداً أو يعدل أو يلغي مركزاً قائماً^(٢). فيعود للإدارة وحدها عند اختيار وقت تدخلها، وتقدير ما تضمنه من اثر على شرط أن يكون ممكناً وجائزاً قانوناً إذا لم يكن المشرع قد حدد مسبقاً هذا الأثر^(٣).

المبحث الثاني

مشروعية الدخل الخاضع للضريبة

للبحث في مشروعية الدخل الذي يخضع للضريبة لا بد من تحديد مفهوم الدخل بشكل دقيق وتمييزه عما يشته به من أوضاع، أي تمييز الدخل من الناحية القانونية عنه من الناحية المحاسبية والاقتصادية، ثم الوصول إلى الدخل الذي يخضع للضريبة ومعرفة موقف التشريعات الضريبية منه، أي هل أخذت بالمفهوم الواسع أم الضيق للدخل في مطلبين على وفق ما يأتي: -

المطلب الأول: مفهوم الدخل

المطلب الثاني: موقف التشريعات الضريبية من مفهوم الدخل الذي يخضع للضريبة

-
- (١) د. سليمان محمد الطماوي، (السلطة التقديرية والسلطة المقيدة)، مجلة الحقوق، السنة الرابعة، العددان الأول والثاني، ص ٩٨ .
- (٢) د. ماهر صالح علاوي الجبوري، (مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة)، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٩٦، ص ١٨٣ .
- (٣) د. سليمان محمد الطماوي، مصدر سابق، ص ٧٤ .

المطلب الأول

مفهوم الدخل^(١)

على الرغم من شيوع استعمال هذا الاصطلاح، فإنه كغيره من الاصطلاحات الاقتصادية والمالية ليس من اليسير تحديده على أساس معيار دقيق يؤدي إلى استخدامه في المجال الضريبي بمدلول دقيق ومحدد^(٢). لأنه ينطوي على معانٍ مختلفة، فهو في الاقتصاد غيره في المحاسبة وغيره في التشريعات الضريبية لذا سوف نقسم المبحث إلى ثلاثة مطالب هي:-

المطلب الأول :- مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية

المطلب الثاني :- مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية

المطلب الثالث :- مفهوم الدخل من الناحية الضريبية

الفرع الأول

مفهوم الدخل من الناحية الاقتصادية

ذكر كثير من الكتاب الاقتصاديين تعريفات عديدة للدخل، إذ عرفه الأستاذ (Hicks) بأنه (أقصى ما يحصل عليه الشخص من قيمة السلع والخدمات الاستهلاكية في فترة معينة بحيث يكون هذا الشخص في نهاية هذه الفترة بنفس اليسار الذي كان عليه في بدايتها)^(٣)، و

(١) الدخل لغةً : (كل ما يحصل أو يدخل على الفرد من عمله أو ممتلكاته من مردود مادي) - د. أحمد زهير شامية ود. خالد الخطيب (المالية العامة)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ، ١٩٩٧، ص ١٥٥ .

(٢) يستخدم " الدخل والإيراد" في المجال الضريبي مترادفين ولا يوجد اختلاف بينهما ، في المراجع الفرنسية يستخدم اصطلاح Revenue مرادفاً لاصطلاح Income على الرغم من اختلاف مدلول اصطلاح الدخل واصطلاح الإيراد في علم الاقتصاد.

- د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي المصري)، ط ١، دار المعارف ، القاهرة، ١٩٥٩ ، ص ٢٢٧

(٣) د. عبد المنعم فوزي (المالية العامة والسياسة المالية) دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ، ١٩٧٢ ، ص ١٢٤.

عرفه آخرون بأنه (مجموع ما يكسبه الفرد من الخدمات الإنتاجية الجارية التي يؤديها هو بنفسه أو بواسطة ما يمتلكه من عناصر الإنتاج الأخرى خلال فترة زمنية معينة)^(١) ومن الاقتصاديين الذين تناولوا تعريف الدخل أيضاً (Marshal) فهو عنده (ذلك النهر المتدفق من السلع الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة)^(٢) فيشمل الدخل عنده الاستهلاك مضافاً إليه الادخار فهو يتضمن العناصر الجديدة للثروة مضافاً إليها المنافع المتحققة من استخدام تلك الثروة فضلاً عن المنافع الأخرى التي لها قيمة سوقية ولكن تستمد من مصادر قد لاتعد ثروة^(٣).

ويعتقد بعض الاقتصاديين أن المال يعد دخلاً أو رأس مال بحسب نية صاحبه فتكون الثروة رأس مال إذا استعملها صاحبها رأسمال، وتكون دخلاً إذا استعملها دخلاً، فقد اتجه هؤلاء إلى تحديد الدخل على أسس شخصية بحثة على وفق الإرادة الإنسانية التي لا تتفق مع القواعد العلمية للضريبة وعلى رأس هؤلاء الاقتصاديين (Caston Jeze)^(٤).

وعرف الاقتصادي الأمريكي (I.Fisher) رأس المال بأنه (مجموعة الثروة الموجودة في لحظة معينة) ، وعرف الدخل بأنه (تيار من الإشباعات تستهلك خلال فترة زمنية معينة)^(٥). وتوضيحاً لذلك فان الرغبة تُعد رأس مال والتغذية التي يعطيها لصاحبه هي الدخل، والصورة المعلقة على الحائط تعتبر رأس مال، والبهجة والسرور اللذان تعطيهما لصاحبها كلما

(١) د. عصام يوسف عاشور (الدخل والتطور الاقتصادي في البلاد العربية) ، معهد الدراسات العربية العالية ، القاهرة ، ١٩٦٢ ، ص ص ٥-٦ .

(٢) د. أحمد حافظ الجعوني (اقتصاديات المالية العامة) ط١، دار العهد الجديد، القاهرة، ١٩٦٧، ص ١٧٥ .

(٣) المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

(٤) د. يونس أحمد البطريق (أصول الأنظمة الضريبية) المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، ١٩٦٦ ، ص ٧٣ .

(٥) د. عبد المنعم فوزي (المالية العامة والسياسة المالية) مصدر سابق، ص ١٢٤؛ د. باهر محمد عتلم (المالية العامة - أدواتها الفنية وأثارها الاقتصادية) الطبعة الخامسة، مكتبة الآداب، القاهرة، ١٩٩٨، ص ١٧٣ .

نظر إليها تعد دخلاً^(١) وبناء على ذلك فإن الدخل الذي يخضع للضريبة بحسب نظرية (Fisher). يتألف من قيمة ما استهلكه المكلف من السلع والخدمات سواء أكانت معمرة أم غير معمرة والأعمال التي يقوم بها المكلف أو أحد أفراد أسرته وتزيد من راحته ورفاهيته ويحصل عليها مجاناً.

(١) يرى جانب من الفقه المالي أنه يوجد ثلاث نظريات لتمييز رأس المال من الدخل هي :-
النظرية الأولى :- رأس المال الثابت والمتحرك (الجاري) وقد حظيت هذه النظرية بدعم كبير ويعد رأس المال الثابت هو رأس المال لأنه يقوم بإنشاء أو بتوليد الدخل أما رأس المال المتحرك فهو الدخل وهو غالباً ما يتمثل من خلال التصرف برأس المال أو بمفردات رأس المال المتحرك . وخير مثال على ذلك قضية
(in Golden Horse (New) Ltdv Thur good).

طلب من المحكمة أن تقرر كون البيع بأثمان بخسة في منجم ذهب يعتبر بيعاً لرأس المال فالقاضي (Romer) حدد المسألة وأن تقديرها في هذا الموضوع (البيع بأثمان بخسة) يتطلب تحديدها حل رأس مال ثابت أم رأس مال متحرك.

وأجاب بشكل مختصر أن البيع يعد بمثابة رأس مال متحرك وأن نشوؤه كان بسبب المناجم بشكل ثانوي يعود إلى رأس مال ثابت.

النظرية الثانية :- نظرية ثمار الأشجار.

لا تختلف هذه النظرية عن سابقتها (نظرية رأس المال الثابت أو المتحرك) فإن الشجرة على وفق هذه النظرية تمثل رأس المال والثمار تمثل الدخل (مفردات الدخل) التي تتولد وتنمو من رأس المال.

النظرية الثالثة :- نظرية تعاضم القوة أو تزايدها الاقتصادية

وعلى وفق هذه النظرية فإن الدخل يعد مردوداً من مردودات رأس المال وقد تمت الإشارة إلى أن تزايد أو تعاضم القدرة (القوة) الاقتصادية تعد أكثر دقة للتمييز بين الدخل ورأس المال على الرغم من أن النظريات السابقة غالباً ما يتم الاستشهاد بها من القضاء الانكليزي وأخيراً فإن المسألة هي مسألة وقائع. ينظر :-

James Kirkbride and Abimbola A. olowo foyeku “ The Law and Theory of In come Tax “ Liverpool Academic Press , 2002 , P 65 .

ويقاس هذا الدخل عند (Fisher) بالنقود لأن القيم تقاس بالنقود في الاقتصاد الحديث ، ومع ذلك فإن الدخل ليس هو النقود نفسها، وهي سلعة مادية، بل هو المنفعة المجردة التي يمكن أن يحصل عليها عن طريق النقود^(١).

وقد انتقد تعريف (Fisher) للدخل من جوانب عديدة^(٢):

أولاً – ان هذا التعريف قاصر، لأنه يؤدي إلى خروج أجزاء كبيرة من أصحاب الدخل المرتفعة من الخضوع للضريبة ، لأنها تدخر ولا تستهلك، مع أنها تزيد مقدرتهم على الدفع.
ثانياً – يعني تطبيق هذا التعريف فرض الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي وليس على الدخل.
ثالثاً – يؤدي اعتماد التعريف على المنفعة الشخصية إلى وجود بعض الصعوبات لأن هذه المنفعة الشخصية تختلف من شخص لآخر، ولأنه يصعب معرفة القيمة النقدية السنوية لكثير من هذه المنافع.

وعرف الاقتصادي (Carl Plehn) الدخل بأنه (الإيرادات المحتملة التكرار والقابلة للاستهلاك) وبناء على هذا التعريف فإنه يدخل في دائرة الدخل الأجور والرواتب والفوائد والإيجارات والمعاشات التقاعدية كلها. وتستبعد من دائرة الدخل الإيرادات غير المحتملة التكرار كأرباح العمليات الرأسمالية والموارث والوصايا والهبات، لأنه في رأيه ليس من الحكمة إنفاق هذه العائدات^(٣).

وقد انتقد أيضاً تعريف (Plehn) بأنه غير جامع ولا مانع ، لأنه قد استبعد من الدخل الإيرادات غير محتملة التكرار – لم يخضع للدخل إيرادات تؤدي إلى الزيادة الإيجابية في ثروة المكلف ، ومن ثم فإنها تزيد من المقدرة الضريبية لدى المكلف^(٤).

(1) Fisher “ The Nature of capital and Income “ N.Y. 1930 , PP105 – 115.

(٢) عادل الحيارى (الضريبة على الدخل العام ”) ، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٦ ، ص ١٠ وما بعدها .

(3) Brownlee and Alen “ Economics of public Finance “ Znded, NY , 1960 , P244.

(٤) عادل الحيارى (الضريبة على الدخل العام) مصدر سابق، ص ١٣ .

ولا نتفق بدورنا لاعتقادنا مع تعريف (Plehn) بسبب اعتقادنا بصحة الانتقادات الموجهة إليه التي تهدف إلى تحقيق العدالة. ونجد أن تعريف (Fisher) على الرغم من أنه أفضل من تعريف (Plehn) للدخل، فإن الانتقادات الموجهة إليه تعد صحيحة ويجب الأخذ بها فضلاً عن أن الأمثلة التي ضربها لتوضيح مفهوم الدخل لم تكن دقيقة لأن بعضها لا يمكن تقويمه بالنقود أو يصعب هذا التقويم كالبهجة والسرور.

يتضح مما تقدم اتساع مجال الدراسة عند الاقتصاديين مما يفسر تعدد مفاهيم الدخل إذ يعنى الاقتصادي بدخل الأشخاص والمشاريع والمجتمع و يعنى بمشكلة توزيع الدخل بين عوامل الإنتاج (الأجور، والربح، والفائدة، والريع) .

الدخل النقدي والدخل الحقيقي^(١):-

يفرق الاقتصاديون بين الدخلين النقدي والحقيقي، فالدخل النقدي هو كمية المبالغ النقدية الصافية التي يحصل عليها الشخص بعد استبعاد التكاليف جميعها التي أنفقت في سبيل الحصول عليه، ويشمل الدخل الحقيقي الدخلين النقدي والعيني الذي يمكن أن يحصل عليه أيضاً^(٢).

وتأسياً على ما تقدم فإن قيمة الدخلين النقدي والحقيقي تتعادل إذا لم يكن هناك دخل عيني لدى المكلف، ويترتب على ذلك أن الدخل الحقيقي أكثر شمولاً من الدخل النقدي

(١) عزيز الحافظ (قياس الدخل الفردي)، مجلة الاقتصادي، العدد الثاني، السنة الرابعة، مطبعة المعارف، بغداد، ١٩٦٣، ص ٦٩.

(٢) يقصد بالدخل العيني (Income Kind) هنا السلع والخدمات التي يمكن تقويمها بالنقود وتعطي مقبلاً جزئياً أو كلياً لأحد عوامل الإنتاج ومثال ذلك ما يقدم للعمال من كساء أو طعام أو هاتف أو سيارة ... الخ ويخضع هذا الدخل العيني للضريبة.

C.T.S and ford "Ecnomic of Public finance " pergamon press, NewYORK, 1976 , P89.

نقلاً عن د. محمد سعيد فريهود ود. كمال حسين إبراهيم (الزكاة وضريبة الدخل)، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، المملكة العربية السعودية، ١٩٨٦، هامش ص ١٨.

وأكثر تعبيراً عن المقدرة الضريبية للمكلف فضلاً عن أنه يقرر الصفة الحقيقية للنقود بوصفها أداة للتبادل والتقويم^(١).

الفرع الثاني

مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية

لا تولي المحاسبة أهمية كبيرة للدخل الشخصي للفرد إنما ينصب الاهتمام فيها على دخل المشروع بوصفه وحدة محاسبية ولو كان هذا المشروع منشأة فردية انطلاقاً من فرض الشخصية المعنوية. والإيراد لدى المحاسبين هو إنتاج المنشأة، والجانب الموجب في تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة.

وعرف (Finney) الدخل بأنه (الزيادة في الأصول التي تنتج عن مبيعات أو تأدية خدمات لعملائها)^(٢) ويتشابه هذا التعريف مع تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية إذ أنها عرفت الدخل بأنه (التغير النقدي لمجموع المنتجات أو الخدمات التي انتقلت من المشروع إلى عملائه في فترة زمنية محددة)^(٣).

ونجد أن التعريف الأخير أكثر دقة وتحديداً، إذ أن الإيراد هو المفهوم الإجمالي، إذ يعيننا إجمالي الإيراد فحسب.

ويمكن تحديد مفهوم الإيراد في الفكر المحاسبي في نظريتين هما^(٤):-

أولاً - نظرية الإستغلال :-

يتحدد الربح على وفق هذه النظرية بالفرق بين عمليات المتاجرة والإستغلال العادي من جهة، وبين تكاليف إستغلال المشروع من جهة أخرى.

(١) د. يونس أحمد البطريق (أصول الأنظمة الضريبية) ، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، ١٩٦٦، ص ١٢٦.

(2) Finny , E, miller Herbotr principals of Accounting – N,owjerse Hall
- 1962 , pp, 171 – 172 .

(3) Finny , op-cit , P172.

(٤) د. محمد حسن الجزيري (ضرائب الدخل) مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٢، ص ٢٨٧ وما بعدها.

إذ تشمل الإيرادات المبيعات وأجور الخدمات التي أديت، وتشمل المصروفات ثمن المبيعات وسائر التكاليف التي تتعلق بمزاولة النشاط.

ثانياً - نظرية الميزانية :-

يتحدد الربح على وفق هذه النظرية بزيادة قيمة موجودات المنشأة عن مطلوباتها في أول المدة التجارية ونهايتها فنطاق الأرباح التجارية على وفق هذه النظرية أوسع مدى من نطاق الربح على وفق نظرية حساب الاستغلال، ويشمل الربح الإيرادات الإيرادية والرأسمالية كليهما.

الفرع الثالث

مفهوم الدخل من الناحية الضريبية

كثر الجدل والنقاش حول مفهوم الدخل من الناحية الضريبية. ويعود السبب في ذلك عند رأي بعض الكتاب لعدم توفر فوارق واضحة لتمييز الدخل من رأس المال، فمن ناحية أولى، قد يعد المال نفسه دخلاً في وقت ما ورأسمال في وقت آخر، كما هو في حالة ادخار الدخل وإعادة استثماره، ومن ناحية ثانية، قد يعد المال نفسه دخلاً بالنسبة ألي شخص ما ورأس مال بالنسبة إلى شخص آخر، كما لو قامت إحدى الشركات المساهمة بتوزيع أرباح صورية على المساهمين فتعد هذه التوزيعات رأسمالية بالنسبة إلى الشركة لأنها تمثل اقتطاعاً من رأسمالها، وتعد دخلاً بالنسبة إلى المساهمين لأنها تمثل زيادة في دخولهم. الأمر الذي أثار كثيراً من الاختلاف في الرأي لدى الفقه المالي والقضاء كليهما.

وإن تحديد مفهوم الدخل مسألة ضرورية بالنسبة إلى الدراسات الضريبية لسببين^(١):

- أ. حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخل .
- ب. عدم تهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخل.

(١) د. عادل فليح العلي ود. طلال كداوي (اقتصاديات المالية العامة) الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٩، ص ١٠٩.

ويسود الفكر المالي وهو بصدد تحديد مفهوم الدخل من الناحية الضريبية نظريتين^(١) هما:-

- نظرية المصدر - المنبع - النظرية التقليدية
- نظرية الإثراء - الزيادة في القيمة الإيجابية - الحديثة

أولاً - نظرية المصدر :-

وتعرف هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي في مدة معينة من الزمن سنة على الأغلب لذا اجتمعت النظرية التقليدية على ان الإيراد يتصف بميزات هي الدورية - وجود مصدر قابل للبقاء - استغلال المصدر - القابلية للتقييم نقداً وعنصر المدة.

١- الدورية :-

(١) للتفصيل حول هاتين النظريتين ينظر:-

- د. أعاد حمود القيسي (المالية العامة والتشريع الضريبي) ط٣ ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٠ ، ص ١٣١ وما بعدها .
- د. عبد العال الصغبان (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق)، ج١، ط٢، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، ١٩٧٦ ، ص ٢٣٦ وما بعدها .
- د. محمد سعيد فزهود ود. كمال حسين إبراهيم (نظام الزكاة وضريبة الدخل)، معهد الإدارة العامة، إدارة الميمون، المملكة العربية السعودية، ١٩٨٦، ص ٢١ وما بعدها .
- د. وائل إبراهيم الراشد (المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت) الطبعة الأولى، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، الكويت، ٢٠٠٠، ص ٥٣ وما بعدها .
- فؤاد توفيق ياسين وأحمد عبد الله درويش (المحاسبة الضريبية) دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ١٩٩٦، ص ٣٦ وما بعدها .

الدورية خاصية ظاهرة من كلمة REVENY نفسها وهو ما يقابل العودة والمجيء مرة بعد أخرى مثال ذلك ثمار الأشجار إذ تتضمن الكلمة عودة الإيراد أو على الأقل احتمال عودته وتكراره^(١).

ويترتب على هذا الشرط أن الأرباح والمكاسب التي يحصل عليها المكلف بصورة عارضة لا تعد دخلاً ومن ثم فلا تخضع للضريبة.

وقد تعرض شرط الدورية للنقد من كتاب علم المالية نذكر منهم (Seligman) إذ ذهب إلى أن فكرة دورية الدخل وانتظامه على وشك الزوال وإن كانت آثارها لا تزال باقية لا يستغرب الناس في الولايات المتحدة إخضاع الدخول المتأتية من أرباح عرضية لضريبة الدخل لذا فإن كل دخل نقدي أو يمكن تقديره بالنقود ولو كان الحصول عليه بصورة عرضية ، لا بد من أن يخضع للضريبة^(٢).

وفي الاتجاه نفسه يقول (Fisher) إنه من حماقة أن نقول إن الدخل يتصف بالدورية والانتظام ونحن نعلم أنه لا يتصف بذلك^(٣).

ونجد أن الدورية بوصفها شرطاً من شروط خضوع الدخل للضريبة لا وجود لها ولا يمكن الاحتجاج بأن التشريعات الضريبية تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بشكل دوري كل سنة. إذ أن ذلك لا يتعلق بخضوع الدخل للضريبة أو عدمه وإنما ترى التشريعات أن مرور السنة هو أنسب مدة زمنية لتحصيل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والدليل على صحة ما نقوله هو ليس هناك تشريع ضريبي واحد يعفي الدخل لمجرد عدم مرور سنة عليه^(٤).

(١) د. كمال الجرف (الضريبة العامة على الإيراد) مكتبة حقوق عين شمس، ١٩٥١، ص ٧٣.

(2) Seligman (E) Studies in public finance N.Y, 1927 , P1120.

(3) Fisher The nature of capital and Income OP-cit , p 10.

(٤) فعلى سبيل المثال : على الرغم من أن المشرع الضريبي العراقي أخذ بمبدأ السنوية في فرض الضريبة إذ أخضع كل دخل حصل عليه المكلف ولو مرة واحدة إذ لم يكن هناك نص في القانون يعفي هذا الدخل .

٢- وجود مصدر قابل للبقاء :-

تتطلب الدورية أن يكون المصدر باقياً إذ يقول د. عادل الحياوي أنه يترتب على شرط الدورية نتيجة رئيسية وهي أن يكون مصدر الدخل على درجة من الثبات تكون له القدرة على إمداد دخل دوري منظم، ولا يعني الثبات هنا الدوام المطلق إذ ليس من شيء ثابت ثباتاً مطلقاً في حياتنا البشرية، بل المراد هنا الثبات النسبي أي قابلية الدخل على البقاء مدة محدودة^(١).

وتختلف صفة الثبات والدوام تبعاً لاختلاف مصادر الدخل وهي (العمل ، ورأس المال، ومختلط) ويسوغ هذا الاختلاف اختلاف المعاملة الضريبية لها ولا سيما في اختيار سعر الضريبة (تخفيض الضريبة على الدخل المتولد من مصدر العمل لأن عمره أقل وتشديدها على الدخل المتولد من رأس المال بسبب أن عمره أطول).

٣- استغلال المصدر :-

للحصول على الإيراد يجب العمل على صيانة المصدر واستغلاله استغلالاً ملائماً له حتى نضمن له دورية الإنتاج إذ أن تحقق الإيراد يحتاج إلى إنفاق مصاريف معينة مقدماً وتختلط هذه المصاريف بالإيراد، لذا يجب استبعاد هذه التكاليف عند تحديد الإيراد.

٤- القابلية للتقييم نقداً :-

إن إمكانية تقييم المنفعة التي يتم الحصول عليها بالنقد شرط أساس لأن هذه المنفعة دخلاً، أما المنافع التي لا تقدر بالنقد فإنها لا تعد من قبيل الدخل، ومن ثم فلا تخضع للضريبة، فعناية ربات البيوت ببيوتهن لا تعد دخلاً^(٢).

٥- عنصر المدة :-

لكي يعد الإيراد دخلاً لا بد أن يحصل عليه المكلف في مدة زمنية معينة وتحدد عادةً بسنة كاملة^(٣) وعنصر (الزمن) يعد من أهم خصائص الدخل لأنه هو الذي يميز الدخل من رأس

(١) د. عادل الحياوي (الضريبة على الدخل) مصدر سابق، ص ١٧.

(٢) الأستاذ محمد لبيب شقير (المالية العامة) مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٧٥، ص ١٢٣.

(٣) الفقرة (٣) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

المال فالدخل يمثل تدفقاً من المنافع في مدة زمنية معينة في حين يكون رأس المال ثروة متجمعة ينظر إليها في لحظة معينة.

نخلص من هذا كله إلى أن نظرية المصدر أو المنبع تحدد الدخل الخاضع للضريبة في أضيق الحدود، لأنها تُخرج المكاسب والخسائر الرأسمالية من الخضوع للضريبة ومن ثم فإن هذه النظرية تلقى ترحيباً كبيراً من المكلفين. وقد استند أصحاب نظرية المصدر أو المنبع في عدم إخضاع المكاسب والخسائر الرأسمالية للضريبة إلى الاعتبارات الآتية:^(١)

١. لا تعد المكاسب الرأسمالية من الدخل لعدم اتصافها بالدورية ولأن مضمون رأس المال ينصرف إلى القوى الإنتاجية وليس إلى تغير قيمته النقدية.
٢. ان إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي ذلك إن الضريبة تفرض أولاً على الزيادة في قيمة رأس المال ، ثم تفرض ثانياً على الدخل المتزايد عند تحققه فيما بعد.
٣. يجافي إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة مبدأ العدالة، لأن هذه المكاسب قد تكون غير حقيقية إذا نتجت عن التغير في قيمة النقود، ومن ثم تصبح الضريبة أداة لمصادرة رأس المال.
٤. يؤثر إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة في الأحوال الاقتصادية تأثيراً سيئاً ، ففي حالة الانكماش قد يندفع أصحاب رؤوس الأموال إلى التخلص منها لخصم ما يحققونه من خسارة رأسمالية من وعاء الضريبة المستحقة عليهم ، فيؤدي ذلك إلى زيادة حدة تدهور الأسعار.
٥. تتكون المكاسب الرأسمالية في سنوات عديدة عادة، ومن ثم فإن إخضاعها لضريبة الدخل، على أساس أن هذا الدخل هو حصيلة سنة معينة لا يساير العدالة.
٦. تعد حصيلة الضريبة على المكاسب الرأسمالية محدودة.

ثانياً – نظرية الإثراء :-

وتقابل هذه النظرية نظرية الميزانية في علم المحاسبة . وتتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل فتعده الزيادة الايجابية في ذمة الشخص (المعنوي أو الطبيعي) في مدة زمنية

(١) يونس البطريق (أصول الأنظمة الضريبية) مصدر سابق، ص ١٣٥ وما بعدها.

معينة. يستوي في ذلك حصول الشخص على الدخل بصورة دورية أو غير منتظمة بصرف النظر عن أن يتأتى الدخل من أي مصدر، إذ المهم أن يكون الشخص في نهاية السنة المالية بمركز مالي أفضل مما كان عليه في بدايتها. وبمعنى آخر يشمل الربح. على وفق نظرية الإثراء - كل ثروة حققتها المنشأة مهما كان مصدرها حتى لو تحققت مصادفة بلا مجهود أو سعي بصرف النظر عن مداها أي لو تحققت مرة واحدة^(١).

يتضح أن منطلق هذه النظرية يؤدي إلى إطلاق صفة الدخل على أية زيادة ايجابية تطرأ على ذمة الشخص من مدة زمنية لأخرى وهو ما يؤدي إلى الخلط من الناحية الفنية بين فكرتي الدخل في ذاتها ورأس المال في ذاته، فإذا ما طرأت زيادة ايجابية في ذمة الشخص لها طبيعة رأس المال لا يمكن أن تعد هذه الزيادة من الدخل.

وينتج عن ذلك أن هذه النظرية توسعت في مفهوم الذي يخضع الخاضع للضريبة بحيث شملت فضلاً عن الدخول التي تتوفر فيها عناصر الدورية وقابلية التقويم بالنقد المكاسب الرأسمالية.

وقد استند أصحاب هذه النظرية في إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة إلى الاعتبار الآتية^(٢):

١- نتج ارتباط الدخل بفكرة الدورية والانتظام عن الأخذ بالأساس العيني وكان هذا الأساس يناسب المجتمعات الزراعية إذ كانت الملكية العقارية تمثل الجانب الأهم من ثروة الإنسان ، أما في الزمن الحديث فقد ازدادت أهمية رؤوس الأموال المنقولة ، مما يستدعي تطبيق الأساس النقدي، أي أن تقدر قيمة الأموال لقيمتها النقدية، لأن قيمة هذه الأموال هي التي تؤثر القوة الاقتصادية للإنسان وتحددها.

(١) د. زين العابدين بن ناصر (المالية العامة والتشريع الضريبي) مكتبة جامعة عين شمس، ١٩٧٤، ص ٢١٢.

(٢) د. محمد سعيد فرهود ود. كمال حسين إبراهيم (نظام الزكاة وضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص ٢٨.

- ٢- نظراً لأن المكاسب الرأسمالية، تعمل على زيادة قدرة الشخص على الادخار فإنه يجب أن تعامل مثل الدخول الدورية، لأن كليهما يزيد الطاقة الضريبية للشخص، ومن ثم ليس من العدالة عدم خضوع المكاسب الرأسمالية للضريبة.
- ٣- يؤدي إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة إلى تقليل فرص التهرب الضريبي، لأن بعض الشركات قد تعتمد إلى عدم توزيع الأرباح على حملة الأسهم عن بترجيلها إلى الاحتياطات، للتهرب من الضريبة التي تفرض على توزيعاتها الدورية . ويؤدي تراكم الاحتياطات لدى هذه الشركات إلى ارتفاع القيمة السوقية لأسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية (البورصة) ، ومن ثم فإن أصحاب الأسهم إذا ما عمدوا إلى بيعها فإنهم سوف يحصلون على قيمة مرتفعة للأسهم ترتفع كثيراً عن سعر الإصدار ويحصلون على قيمة ما يوزع من الأرباح في سنوات عديدة من دون أن تخضع هذه المكاسب الرأسمالية للضريبة.
- ٤- إن كثيراً من المكاسب الرأسمالية ينتج عن نجاح الشركة في نشاطها ، وليس نتيجة تدهور القوة الشرائية للنقود أو التضخم وارتفاع الأسعار ... لذا فإن هذه المكاسب الرأسمالية يجب أن تعامل معاملة الأرباح الدورية المنتظمة ويخضع كلاهما للضريبة.
- ٥- لا يصح القول بأن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة يؤدي إلى الحد من تداول الأموال في الأسواق، لأن المكلف يتصرف في أمواله عندما يتأكد أن هذا التصرف يحقق له مكاسب، بغض النظر عن خضوع هذه المكاسب للضريبة أو عدمه .
- ٦- لا يصح القول أيضاً بأن إخضاع المكاسب الرأسمالية للضريبة يعمل على الحد من تشجيع تمويل المشروعات الجديدة. والسبب في ذلك هو ضعف حساسية المستثمر تجاه هذه الضريبة نظراً لعدم سريانها في المدى القصير، ولأن ما يهم المستثمر في هذه المدة هو خضوع دخوله الدورية للضريبة.
- ٧- ولا يصح القول أن المكاسب والخسائر الرأسمالية كليهما يلغي أثر كل منهما الآخر بالنسبة إلى كل مكلف على حده .

المطلب الثاني

موقف التشريعات الضريبية من مفهوم الدخل

سنتناول في هذا المبحث موقف التشريع الضريبي العراقي من مفهوم الدخل أي هل أخذ بالمفهوم الواسع أم الضيق، ومن ثم تحديد موقف التشريعات الضريبية المقارنة على وفق ما يأتي:-

الفرع الأول

موقف التشريع الضريبي العراقي

بالعودة إلى قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل يلحظ أن المشرع العراقي لم يعط تعريفاً دقيقاً وواضحاً لمعنى الدخل، غير أنه أورد في المادة الأولى الفقرة الثانية من القانون المذكور مفهوم الدخل بأنه "الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر الآتية : (أرباح الأعمال التجارية أو الفوائد والعمولة أو من بدلات إيجار الأراضي الزراعية أو من الأرباح الناجمة عن ملكية العقار أو حصل عليه من الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور والمخصصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط وأي مصدر غير خاضع لأي ضريبة في العراق)^(١).

يتضح في الفصل السابق أن المشرع العراقي أخذ بنظرية الإثراء في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة وإن لم يقطع صلته أحياناً بنظرية المصدر في بعض الحالات القليلة كما هي الحال في عدم إخضاعه الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل وتطلب الاعتراف لإخضاع بعض الأرباح للضريبة.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع العراقي أستمّر على أخذه بالمفهوم الواسع حتى بعد التعديل الأخير^(٢). وحسناً فعل المشرع العراقي في عدم صياغة تعريف للدخل لاختلاف

(١) المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

(٢) إلغاء الفقرة (٤) من المادة الثانية لتحل محلها المادة (٢) من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم

(١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ والصادر في ٢٧/٦/٢٠٠٢ والتي تنص على أن (تفرض ضريبة

مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار أو حق التصرف فيه المقدر وفق أحكام قانون=

مفهوم الدخل وتشعبه ومن ثم فإنه يؤدي إلى اختلاف بالتفسير وسارت على هذا الموقف الدول المتقدمة معظمها^(١).

=تقدير قيمة العقار ومنافعه المرقم بـ (٨٥) لسنة ١٩٧٨ أو البديل أيهما أكثر، على مالك العقار أو صاحب حق التصرف فيه ، عند نقل الملكية أو حق التصرف بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو كسب حق التصرف أو نقله... الخ).

(١) المشروع الضريبي الانكليزي :-لم يعرف الدخل تعريفاً فنياً وقسم وعاء ضريبة الدخل إلى مجموعة جداول بحسب مصدر الإيرادات المختلفة، وتستقل هذه الجداول بعضها عن البعض الآخر إذ لا يدخل إيراد معين في أكثر من واحد منها أما الجداول فهي :-

A:- يضم الدخول التي تنشأ عن ملكية الأراضي والأبنية مع بعض الاستثناءات.

B:- يضم الدخول التي تنتج عن أراضي لا تستعمل للزراعة أو الاستغلال التجاري كالأراضي المعدة للرياضة والحدائق العامة .

C:- ويضم الفوائد والتوزيعات التي تنتج من إيرادات الحكومات والهيئات المحلية خارج إنجلترا .

D:- لا ينطوي الجدول العام لكل إيراد تحت أحد الجداول الأخرى وهو يشمل الإيرادات الآتية.

- الأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن والحرف.

- الفوائد والإيرادات السنوية وفوائد السندات.

- أرباح الأوراق المالية التي تنتج من خارج انكلترا.

E:- ويضم الدخول التي تنتج عن العمل أو التوظيف كالمرتبات والأجور والمكافآت يتضح

أن المشروع الانكليزي قد أخذ بالمفهوم الضيق أي تبني نظرية المصدر . د. عبد المنعم

فوزي وآخرون (النظم الضريبية)، ط١، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر،

الإسكندرية، ١٩٦٨، ص ٣٩٨ وما بعدها.

أما المشروع الضريبي الفرنسي :- فقد أخذ في تقنيته بالمدلول الواسع إذ يشمل الأرباح

الرأسمالية كقاعدة عامة طبقاً لنظرية الميزانية إذ تفرض الضريبة على الزيادة في قيمة رأس

المال ويطلق عليها عادةً الزيادة في قيمة الأصول الثابتة المقصود بذلك ليست العقارات

فحسب ولكن أيضاً المعدات وبعض المساهمات المالية، وكذلك لم يتضمن القانون المالي=

الفرع الثاني

موقف التشريعات الضريبية المقارنة

أولاً - موقف التشريع الضريبي الأردني

لو تصفحنا قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل^(١)، لم نجد تعريفاً واضحاً للدخل بل أن المشرع الضريبي الأردني أورد في المادة (٣) من القانون في أعلاه تعديداً للدخل التي تخضع للضريبة إذ يتضح في النص أن المشرع الأردني لم يلتزم بأية من النظريتين في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، في حين أخضع دخلاً غير متكررة ولا تتصف بالدورية وتأتي بصفة عارضة، ولم تكن من ضمن نشاط المنشأة العادية ، ومن هذه الدخول بدل الإخلاء وال عوض المقبول من بيع العلامة التجارية^(٢)، لذا أغفل التقيد بالنظرية التقليدية، ولكنه من ناحية أخرى لم يتقيد بالنظرية الحديثة في تحديد الدخل، إذ حرص على

تعريفاً عاماً للدخل مما يفسح المجال أمام كثير من التردد حول المفهوم فهل أنه مفهوم مدني (الدخل الثمرة) أم أنه مفهوم اقتصادي الأكثر اتساعاً وشمولية (الدخل مجموع الموارد أو الإثراء).

- Jean-Yves Mercieret Bernard plagnet : Les impotsen france
Traitede fiscalite 1997-1998, francis Lefbvre , paris 1997 , p. 49 .

أما المشرع الأمريكي :- فقد تأثر إلى حد كبير بأفكار الأستاذ (Seligman) في الأخذ بمفهوم توسعي للدخل وأصبح المكلفون مقتنعين بأن الأرباح المستمدة من المبيعات سواء كانت عادية أم عرضية أم فرعية أم رأسمالية تعد كلها صالحة للخضوع للضريبة أي أنه اتخذ موقفاً وسطاً بين النظريتين .

- د. سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٢٦ .

(١) عل بالقانون المرقم (٤) لسنة ١٩٩٢ والمعمول به اعتباراً من ١/١/١٩٩١ وكذلك بالقانون بالقانون المرقم (١٤) لسنة ١٩٩٥ والمعمول به اعتباراً من ١/١/١٩٩٦ والقانون النافذ حالياً المرقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ والنافذ في ١/١/٢٠١٠ .

(٢) الفقرتان (٧ ، ٨) من المادة الثالثة / أ من القانون ذاته .

عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية، وإنما أعفى المشرع الأردني الأرباح الرأسمالية من الخضوع للضريبة ومن ثم أخرج النفقات الرأسمالية جميعها من التكاليف التي تخصم من الوعاء الضريبي، إلا أنه أضاف فقرة إلى هذه المادة نصت على إخضاع الدخل كافة أياً كان مصدرها، ما لم يرد بشأنها إعفاء في هذا القانون أو أي قانون آخر^(١).

لذا يكون المشرع الضريبي الأردني قد سلك مسلك التشريعات الضريبية الأخرى في عدم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على وجه الدقة ، وإنما ترك تحديد مدى خضوع كل حالة على حده، بفحصها لمعرفة هل هناك نص يعفيها أم لا.

ثانياً :- موقف التشريع الضريبي المصري^(٢) :-

لم يضع المشرع الضريبي المصري تعريفاً محدداً للإيرادات التي تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ولم يتقيد بأية من النظريتين في تحديد مفهوم الدخل ومن استعراض التشريعات الضريبية المختلفة، ونجد أن المشرع الضريبي المصري، قد توسع في مفهوم الدخل الذي يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، إذ اخضع الإيرادات الإيرادية العادية وغير العادية، واخضع الأرباح الرأسمالية فحسب، ليس الأرباح التي تنتج عن بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية، وإنما أيضاً الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول ، سواء في أثناء حياة المنشأة أو عند انقضاءها^(٣). أما بالنسبة إلى إيرادات رؤوس الأموال المنقولة فنجد أن المشرع المصري قد توسع فأخضع عنصر رأس المال في بعض الحالات ، مثل سريان الضريبة الموحدة على سداد رأس المال في أثناء قيام الشركة وقبل انقضاءها^(٤).

(١) الفقرة (١١) من المادة (٣ / أ) قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ .

(٢) قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون المرقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ الملغي والقانون الجديد المرقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٣) المادتان (١٥ ، ١٧) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ . والمادة (١٧) من القانون الجديد المرقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٤) المادتان (٦ ، ٧) من القانون نفسه أما القانون الجديد لم ينص على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . أنظر: المادة (٧) من القانون الجديد المرقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ثالثاً - موقف التشريع الضريبي السوري :-

لدى إطلاعنا على قانون ضريبة الدخل السوري نلاحظ أن المشرع السوري هو الآخر لم يعط تعريفاً للدخل وإنما حدد الدخول الخاضعة للضريبة وأنه وقف موقفاً وسطاً بين النظريتين (المصدر والإثراء).

إذ قام بإخضاع (الأرباح التي تنشأ عن ممارسة المهن والحرف الصناعية وغير التجارية وسائر الأعمال... الخ)^(١) لضريبة الدخل أي أنه أخذ بنظرية الإثراء كون الأرباح لا تتصف بالدورية والانتظام وكذلك يخضع للضريبة (كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية المحددين في المادة الثانية من هذا القانون)^(٢) هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى نجد أنه اخضع بعض الدخول التي تتصف بالدورية والانتظام لضريبة الدخل (كالرواتب وما في حكمها) مما يعني ذلك أنه أخذ بنظرية المصدر^(٣).

لدى إطلاعنا على الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة نلاحظ أن المبادئ التي تبنتها وهي بصدد تحديد طبيعة الدخل الخاضع للضريبة، معظمها تتجنب النص على تعريف للدخل في نظامها الضريبي، وتكتفي بتعداد ما يعد دخلاً يخضع للضريبة. ومع ذلك فإن النزاع بين نظريتي المصدر والإثراء كليهما هو الذي يحدد التطورات الحديثة في الأنظمة الضريبية في كثير من الدول، وتسعى الأنظمة المالية دائماً إلى تحقيق أهداف الدولة (السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية)، فأنها قد تأخذ بنظرية المصدر أو بنظرية الإثراء أو تتخذ موقفاً وسطاً بينهما، وقد تفرض الحاجات العامة نفسها على الدولة وتكون بأشد الحاجة إلى الإيرادات العامة لذا تأخذ الدولة بنظرية الإثراء لأنها توسع مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، أما إذا كانت الحالة معكوسة أي أن الإيرادات العامة في الدولة كثيرة والحاجات العامة ضعيفة فإن الدولة تأخذ

(١) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل السوري ، المرقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣ والنافذ في ٢٠٠٤/١/١ .

(٢) المادة (٤١) من القانون ذاته.

(٣) المادة (٦٦) من القانون ذاته.

بنظرية المصدر، بل انها تذهب إلى أكثر من ذلك إذ تقوم بإضافة إعفاءات من ضريبة الدخل لأسباب سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية أو علمية.

ومما تجدر الإشارة إليه هو أن الاتجاه الحديث للأنظمة الضريبية في الدول المختلفة يميل إلى الأخذ بنظرية الإثراء ونؤيد نحن بدورنا هذا الاتجاه للأسباب الآتية:-

- ١- إن نظرية الإثراء أكثر عدالة من نظرية المصدر، فتطبيق نظرية المصدر مثلاً ، يعني أن أجر العامل ولو كان بسيطاً يخضع للضريبة لأنه تتوفر فيه صفة الدورية في حين أن الذي يحصل على دخل كبير عارض لا يخضع للضريبة مما لا يحقق العدالة الضريبية.
- ٢- كما هو معروف هناك ظاهرة تزايد النفقات العامة في الدولة، وهي تستدعي وجود ظاهرة أخرى تقابلها وهي ظاهرة تزايد الإيرادات العامة ويتوافق تطبيق نظرية الإثراء مع هذه الظاهرة بصورة أكبر من نظرية المصدر .
- ٣- يغني تطبيق نظرية الإثراء الدولة عن تطبيق ضريبة مستقلة على رأس المال، مع تحقيق أهدافها لأنها تصل إلى العناصر الرأسمالية كالدخول العارضة.

المبحث الثالث

الاتجاهات الفقهية والقضائية حول مسألة إخضاع

الدخل غير المشروع للضريبة

عند العودة إلى نص المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نجد ان المشرع الضريبي العراقي لم يتناول مدى خضوع الأرباح التي تنتج عن نشاط غير مشروع للضريبة كممارسة الشخص لمهنة الطب أو المحاماة أو الهندسة من دون ان يكون مؤهلاً لذلك، وتهريب البضائع من الكمارك، والقمار والملاهي والمخدرات وغيرها، وعموماً فإن التشريعات الضريبية أغلبها لم تنص على مشروعية الأرباح من عدمها لذا توجب علينا العودة إلى آراء الفقهاء وأحكام القضاء على وفق ما يأتي:

المطلب الأول

الاتجاه الفقهي من إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة

لا تخلو مسألة إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة من جدل فقهي لعدم وضوح موقف المشرع من حسم هذه المسألة، ومن البديهي القول إن الفقه انقسم بين مؤيد ومعارض في هذا الشأن وكل منهما يعرض حججه لتعضيد ما يذهب إليه، وهو ما سوف نبחנו على وفق التفصيل الآتي:

الفرع الأول

الاتجاه الفقهي المؤيد لإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة

ينطلق هذا الاتجاه من مسألة جدا مهمة سبق إثارتها وهي إن القوانين الضريبية لم تحدد موقفها من الدخول التي يحصل عليها الأشخاص جراء مخالفتهم للقوانين أو الأنظمة والتعليمات، لذا فإن هذا الجانب يذهب نحو القول بأن القاعدة العامة هي الخضوع للضريبة^(١)، ويرد الاستثناء على هذه القاعدة الذي يتمثل بالإعفاء على سبيل الحصر، وليس من الإعفاء

(١) ينظر: صادق الحسني، (ضريبة الدخل)، ط٣، مطبعة اوفسييت نديم، بغداد، ١٩٧٨، ص

الوارد في القانون عدم إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، وبالعكس فإن عمومية النص في تحديد الدخل تقتضي خضوع الدخل غير المشروع للضريبة^(١).

ويذهب هذا الاتجاه في قوله إلى إن القانون يسمح بسرّيان الضريبة على الدخل غير المشروع طالما لم ينص على أن الضريبة مقصورة على الأرباح المشروعة^(٢)، ولا سيما أن الدخل غير المشروع يكون في الأحيان أغلبها دخلاً بالمعنى التقليدي^(٣).

ويبدو أن هذا الاتجاه يلتزم في عموم النص وسكوته ما يشيد عليه رأيه، ومثل ذلك نص الفقرة (٦) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي نصت على خضوع دخل أي مصدر لم يرد ذكره في القانون وغير معفى بمقتضى أي قانون لضريبة الدخل، وبما أن القاعدة تقضي جريان المطلق على إطلاقه فليس ثمة مانع من خضوع الدخل غير المشروع للضريبة طالما لم تفصح رغبة المشرع بتقييد هذا المطلق في النص صراحة على عدم خضوع هذا الدخل للضريبة^(٤).

ثم أن الدولة عندما تستعمل سلطتها في جمع إيراداتها فإنها تهتم بالنتائج التي تترتب على هذا النشاط أكثر من الاهتمام فيما لو كان النشاط ذاته مشروعاً أم غير مشروع^(٥)، ويكون إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة أقرب إلى الواقع، لان التمسك بمبدأ المشروعية سوف يؤدي إلى إفلات بعض الدخول بحجة عدم المشروعية وهذا ليس من العدل والمنطق في التشريع الضريبي^(٦)، ولان العدالة التي ينص عليها الدستور لن تتحقق فيما لو دفع الضريبة من يلتزم حدود القانون ويفلت منها من خالف مبدأ المشروعية وحصل على مكاسب غير

(١) د. موفق سمور المحاميد، (المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥، ص ١٧٨.

(٢) د. صالح يوسف عجينة، (ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية)، المطبعة العالمية، بغداد، ١٩٦٥، ص ١٢٤.

(٣) د. عادل الحيارى، مصدر سابق، ص ٢٤٧.

(٤) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، مصدر سابق، ص ٢٢٧.

(٥) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ١٢٥.

(٦) ينظر: د. عادل الحيارى مصدر سابق، ٢٤٧؛ حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، ط ١، مطبعة عصام، بغداد، ١٩٨٨، ص ٨٤.

مشروعة^(١)، فليس من المقبول أن يخضع من يمارس العمل الشريف ويتقيد بحكم التشريعات ويفلت منها من يمارس مهنا يأبأها الضمير الإنساني، وكأننا نبارك ضمنا تلك الأعمال المهنية غير المشروعة بما يساعد على زيادتها والتوسع فيها^(٢).

وينظر المشرع إلى حقائق الأشياء وهو حتما لا يرتضي أن يدع دخلا ما يفلت من الضريبة بحجة عدم المشروعية^(٣)، إذ إن القانون الضريبي لا شأن له بما يلبس الحصول على الدخل من مخالفة لإحكام القانون، لأن الالتزام بالضريبة يستمد من حصول المكلف على الدخل أيا كان مصدره فحسب^(٤).

ويعرض هذا الاتجاه رأيه بأن وجود نصوص جزائية تفرض العقوبات على ممارسة تلك الأعمال بعدها أفعال مجرمة ليس بمانع لإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة مع ما يقرره القانون لمن يخالف أحكامه، إذ لا تحول مخالفة القانون من دون نشوء الأعمال التجارية غير القانونية التي تحققت فعلا^(٥).

وينتهي هذا الرأي إلى أنه لا يوجد مانع من أن يسهم الشخص الذي يحصل على الدخل غير المشروع جراء مخالفته لمبدأ المشروعية في تمويل خزينة الدولة إذ إن مبلغ الضريبة كما يقال لا لون له ولا رائحة^(٦).

(١) جهاد سعيد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، عمان، ١٩٩٩، ص ٢٧٨.

(٢) د. هشام صفوت العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد ١٩٨٩، ص ٢٩.

(٣) موفق سمور المحاميد، مصدر سابق، ص ١٨٦.

(٤) د. محمود رياض عطية (الوسيط في تشريع الضرائب)، مطبعة المشاعر، بلا مكان نشر، ١٩٦٥، ص ٣٧٠.

(٥) حسن عداي الدجيلي، مصدر سابق، ص ٨٤.

(٦) د. سالم الشوابكة، الدخل في التشريع الأردني، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، م (١١)، ع (٦)، ١٩٩٦، ص ٢٥٧.

الفرع الثاني

الاتجاه الفقهي المعارض لإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة

على الرغم مما عرضه الاتجاه الفقهي المؤيد لإخضاع الدخل غير المشروع للضريبة من حجج تبدو مقنعة، إلا أن هذا لم يمنع من وجود اتجاه مخالف، ويبيدي مناصرو هذا الاتجاه مجموعة من الحجج لعل من أبرزها إن الشريعة الإسلامية الغراء هي المصدر الوحيد للتشريعات في الدول العربية أغلبها ولا بد من التقيد بقواعدها، وكذلك فإنه يتعذر تطبيق القواعد الموضوعية للضريبة على الأنشطة غير المشروعة إذ لا يوجد تماثل بين من يمارس عملاً مشروعاً تكون له تراخيص وتكاليف وإيرادات واضحة وبين من يمارس عملاً غير مشروع ليس له ثمة مركز قانوني أصلاً^(١)، على الرغم من أن بعض الفقهاء في هذا الجانب يذهب إلى فرض الضريبة على المال المسروق إذا قام صاحب المال بالصفح عن الجاني وعدم المطالبة بهذا المال^(٢).

وان القول بعدم خضوع الأرباح المتولدة عن ممارسة الأعمال غير المشروعة يجعل من الضريبة عقوبة على الأعمال المشروعة قول مردود لأن الضريبة على الدخل الناتج عن الأعمال غير المشروعة لا يمكن أن تعد عقوبة حتى يمكن فرضها لاختلاف مفهوم الضريبة عن مفهوم العقوبة، وسيتعرض الدخل غير المشروع لعقوبة أشد وقعا وأثراً من الضريبة ألا وهو العقاب الجزائي وما يستلزمه من مصادرة للأموال جميعها أو جزء منها، ويجد هذا الاتجاه صده في بعض الأحكام القضائية الحديثة، وهو ما سنتناوله من موقف القضاء من هذه المسألة.

(١) ينظر: د. موفق سمور المحاميد، مصدر سابق، ص ٢١١ .

(٢) ينظر: د. عادل الحيارى، مصدر سابق، ص ٢٤٩ .

المطلب الثاني

الاتجاه القضائي حول مسألة إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة

ويتضح موقف القضاء عند البحث في مواقف القضاء للدول الآتية:

أولاً : اتجاه القضاء الأمريكي:

تبدو أحكام هذا القضاء أكثر وقعا وما يعزز هذا هو التشريع الضريبي الفيدرالي في الولايات المتحدة الأمريكية كما بيناه سابقا، فقد قضت المحكمة العليا هناك في قضية (Rutkin) بأن الدخل المتأتي من الابتزاز هو دخل خاضع للضريبة بالنسبة لمرتكب الابتزاز، والدخل غير المشروع كالدخل المشروع من حيث أن يعد دخلا خاضعا للضريبة إذا يتمتع متلقيه بسيطرة فعلية ويأتي له منفعة اقتصادية منه، لأنه يتسلم المال الناتج عن الابتزاز من مالكة الأصلي بطريقة تسمح له بحرية التصرف فيه وحتى لو تم الحصول عليه بطريقة الغش فليس هناك مسوغ لعدم خضوعه للضريبة^(١).

أما ما قد نجده من محاولة القضاء في تقييد إخضاع الدخل للضريبة إنما تعد من قبيل الحالات الاستثنائية من الأصل العام، ذلك أن هذا القضاء قد اعتمد مبدأ عدم إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة إلا عند توفر شرطين هما وجود الادعاء بالحق في ذلك الدخل، أي يكون لحائزه ادعاء عليه بحق، فضلا عن غياب الالتزام المحدد غير المشروط لإعادة المبلغ، بمعنى أنه من يحوز المال يدعى بملكه له أولا ثم لا يوجد التزام عليه برد هذا المال إلى صاحبه الشرعي ثانيا، لذا استقر أن القضاء الأمريكي على عدم إخضاع بعض الدخول إلا بتحقيق هذين الشرطين ومثل ذلك مبلغ الاختلاس في قضية (Wilcox) رأيت المحكمة العليا أن المال المختلس ينتمي بشكل شرعي وتام إلى مالكة الأصلي ومن ثم فإن المختلس ملتزم برد المال المختلس إلى مالكة الشرعي لذا لا يجوز فرض ضريبة عليه^(٢).

(١) مشار إليه في : د. موفق سمور المحاميد، مصدر سابق، ص ١٩٢.

(٢) ينظر: تفصيل هذه المسألة د. موفق سمور المحاميد، مصدر سابق، ص ٢٠١ - ٢٠٧.

ثانياً : اتجاه القضاء الانكليزي:

يلتزم القضاء الانكليزي وجهة النظر التي تقضي بوجوب إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة، فقد وردت أحكام عدة تؤكد هذا الاتجاه إذ قضت إحدى المحاكم الانكليزية بأن الأرباح التي تنشأ من تصدير الخمر (الويسكي) إلى الولايات المتحدة خلافاً للقانون تخضع للضريبة، لان هذه الأعمال ذات طابع تجاري، وقضت إحدى المحاكم في قضية أخرى بأن الأرباح الناتجة لأحد الأشخاص من تعاطي المراهات غير المشروعة تخضع للضريبة شأنها في ذلك شأن الأرباح التي تنشأ عن المعاملات التجارية^(١).

ثالثاً : اتجاه القضاء المصري :

يبدو أن هذا القضاء قد استقرت أحكامه في بادئ الأمر على إخضاع هذا الدخل للضريبة مثلما جاء بحكم لمحكمة استئناف الإسكندرية والذي قضت فيه (ومن الناحية الموضوعية فمصلحة الضرائب تنعي على الخبير المحاسب عدم احتسابه أرباح المكلف من أعمال التهريب رغم ثبوت تلك الأعمال وما تدره من أرباح طائلة...) ^(٢)، ويشير الاتجاه الحديث للقضاء المصري على عدم خضوع أرباح الأعمال غير المشروعة للضريبة وأكدت هذا الحكم محكمة النقض المصرية في الحكم (إن الأصل في التعامل المشروعية فالشيء يكون غير قابل للتعامل إذا كان غير مشروع، ويرجع عدم المشروعية إلى نص القانون أو مخالفة النظام العام أو الآداب العامة ... والاتجار بالمخدرات عمل غير مشروع ورد بشأنه قانون يحرمه وعدم جواز أن يكون محلاً للالتزام الضريبي ولم ينص قانون الضرائب على الدخل صراحة على فرض ضريبة على تجارة المخدرات فلا ضريبة على عمل غير مشروع كفله المشرع بقوانين جزائية تعاقب ممارسيه ومصادرة أموالهم الملوثة بالإثم والجريمة) ^(٣). ومحكمة جنايات

(١) د. صالح يوسف عجينة، مصدر سابق، ص ١٢٦ .

(٢) د. كامل محمد بدوي، المرجع في تشريعات الضرائب فقهاً وقضاً دار الفكر، مصر، بلا سنة نشر، ص ٢٦٢.

(٣) القرار رقم ٦٤٧٤ لسنة ١٩٩٢، مشار إليه في : اشرف محمود خيرى، قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، ص ٦٦

المنصورة في القضية رقم ٩٢/٥٣٦ كلي جلسة بتاريخ ١٩٩٦/٥/٢٥ التي قررت بأنه لا ضريبة على عمل غير مشروع^(١).

رابعاً : اتجاه القضاء الأردني

استقر قضاء محكمة التمييز الأردنية على إخضاع الدخل غير المشروع لضريبة الدخل من دون أي قيد أو شرط، ومن أحكام هذا القضاء القرار رقم (٤١٣ / ٧٧) والذي قضت فيه (أن من المتفق عليه فقهاً وقضاً إن الدخل المتأتي من مصدر غير مشروع كالإتجار بالمخدرات خاضع لضريبة الدخل)^(٢)، وأيدته محكمة استئناف ضريبة الدخل في قرارها المرقم (٨٥/٦٧) الصادر بتاريخ ١٩٨٥/٥/٣٠ قضت أيضاً (أما بالنسبة للدخل القائم من الرشوة ولما لم تقدم لدينا أية بينة مقنعة تثبت عكس ما توصل إليه المقرر بهذا الخصوص تقرر الإبقاء عليه ومحاسبة المكلف عن هذا الدخل)^(٣).

خامساً : اتجاه جهات الطعن الضريبي في العراق:

على الرغم من تأرجح موقف القانون الضريبي بالنسبة لإناطة الفصل في المنازعات الضريبية بين القضاء وبين جهات إدارية ذات اختصاص قضائي، إلا أن القضاء على ما يبدو قد اختط لنفسه أيضاً طريقاً في هذا الشأن، ونجد ذلك واضحاً في قرار الهيئة التمييزية الخاصة بالضرائب على الدخل والذي قضت فيه برفض الاعتراض بخصوص تقدير الضريبة على دخل إحدى محلات بيع الخمر (المشروبات الكحولية)^(٤)، إذ يبدو في ذلك مخالفة لتعليمات رقم (٤) لسنة ١٩٩٤ الخاصة بمحلات بيع الخمر الصادرة عن وزارة الداخلية بالاستناد إلى قرار مجلس

(١) مشار إليه في : د. مصطفى رشدي شيحة (ضرائب الدخل المباشرة) ، دار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، ١٩٩٨ ، ص ٢١ .

(٢) ذكره د. موفق سمور المحاميد، مصدر سابق، ص ١٧٩ .

(٣) ذكره جهاد سعيد الخصاونة، مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، رسالة ماجستير الجامعة الأردنية - كلية الدراسات العليا، ١٩٩٤، ص ٥٤ .

(٤) القرار رقم ٩١ / ١٩٩٦ منشور في الكتاب السنوي للهيئة العامة للضرائب لسنة ١٩٩٧، وزارة المالية ص ٦٨.

قيادة الثورة المنحل رقم (٨٢) لسنة ١٩٩٤^(١)، و يعني هذا بدوره إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة.

والسؤال الذي يطرح نفسه ما هو الحكم بالنسبة إلى النفقة التي تم إنفاقها للحصول على أرباح غير مشروعة، أي أيتم تنزيلها أسوة ببقية النفقات أم لا تنزل بوصفها تنفق على إيراد غير مشروع؟ للإجابة عن هذا التساؤل لابد من الرجوع إلى آراء الفقه وأحكام القضاء للبت في هذا الموضوع.

لقد اجمع الفقه المالي والضريبي بأنه لا يشترط في تكاليف الدخل ان تنفق دائماً في غرض غير مشروع، بل قد يعد مبلغاً ما عبئاً على أرباح المنشأ حتى إذا انفق في غرض غير مشروع، إذا لا معنى للتمسك بمشروعية التكاليف ما دمنا لا نتمسك بمشروعية الأرباح الخاضعة للضريبة^(٢). وقد ذهب بعض الكتاب^(٣) في مجال تسويغه للنفقات غير المشروعة إلى القول (الواقع إننا لو تمسكنا بمشروعية تكاليف الدخل من دون ان نتمسك بمشروعية الدخل الخاضع للضريبة، فإننا لا نساير المنطق وندقق أنفسنا، إذا قررنا ان الدخول من المصادر غير المشروعة يجب ان تعتبر من قبيل الدخول الخاضعة للضريبة، بصرف النظر عن مشروعية المصدر، وإذا كان الأمر كذلك فلا بد من ان يكون هذا الدخل غير المشروع صافياً، لصيرورته كذلك يستلزم الأمر خصم النفقات التي صرفت لإنتاجه، بغض النظر عن مشروعيته، أما إذا اشترطنا المشروعية بالنفقة الايرادية، فلا بد ان تدخل في دائرة الدخل الخاضع للضريبة، تلك الدخول المشروعة دون غيرها وهذا أمر لا نرتضيه).

وإذا كان الفقه قد استقر على وجوب خصم النفقات غير المشروعة فان القضاء اختلف في ذلك .

(١) نشر في الوقائع العراقية بالعدد ٣٥٢٢ في ٨/٨/ ١٩٩٤.

(٢) ينظر في ذلك:

- د. احمد نور (المحاسبة الضريبية)، مصدر سابق، ص ٢٨٠ .
- د. زين العابدين ناصر (النظام الضريبي المصري)، مصدر سابق، ص ٢٢٦ .
- د. محمود رياض عطية (الوسيط في تشريع الضرائب)، مصدر سابق، ص ٤٧٧ .
- (٣) د. عادل الحيارى (الضريبة على الدخل العام)، مصدر سابق، ص ٣٠٠ .

إذ استقر القضاء المصري على وجوب خصم النفقات غير المشروعة ولو ان محكمة الإسكندرية المختلطة رفضت في البداية السماح بخصم مبلغ العمولة المستترة واستندت في ذلك إلى ان العمولة المتنازع عليها لم تؤيد بالمستندات المثبتة لها، وإنها عمولة غير مشروعة لم يكن للضباط قبولها، وعلى القاضي ان يقضي بما يتفق وأحكام القوانين، من دون ما جرى عليه العرف أو العادة على خلافها^(١).

ورفضت محكمة الاستئناف المختلطة^(٢) الأخذ بهذا الرأي وقضت على العكس بأنه يكفي استقرار العرف المتبع في النشاط البحري على دفع العمولة لتسويقها من دون الحاجة إلى البحث فيما إذا كان للضباط المنتفعين الحق في الحصول عليها أم لا. أو ما إذا كان هذا العرف متفقاً مع الآداب أو انه ينافيها.

وأخذت محكمة النقض بهذا الرأي حين قضت بما يأتي^(٣): (متى كان نشاط الممول الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هو الذي هيأ لاتهامه وساعد عليه، فان ما ينفقه في سبيل دفع هذا الاتهام يعد تكليفاً على الربح ويخصم من وعاء الضريبة، وإذا كان الحكم المطعون فيه، قد جرى في قضائه على ان المصروفات التي تخصم من وعاء الضريبة هي المصروفات التي تعد تكليفاً على الربح وتساهم في إنتاجه وليست أتعاب المحاماة، التي ينفقها المتهم في مخالفة التسعيرة تكليفاً على الربح فانه يكون قد خالف القانون واخطأ في تطبيقه).

واستقر القضاء الأردني على عدم تنزيل النفقات غير المشروعة^(٤)، لذا يتخذ موقفاً مخالفاً لموقف القضاء المصري، فقد قضت محكمة التمييز في أحكامها معظمها برفض

(١) أشار إليه: د. حسين خلاف في (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، ط ١، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٥٩، ص ٢٩٠.

(٢) المصدر نفسه، ص ٢٩١.

(٣) سالم محمد سلمان المفلح في (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني / دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمي، القاهرة، ١٩٩٠، ص ١٤٦.

(٤) مسابراً بذلك المشرع الضريبي الفرنسي الذي نص صراحةً على عدم جواز خصم بعض النفقات غير المشروعة، فقد نصت المادة (٢/٣٩) من قانون الضرائب العام بعدم جواز =

النفقات غير مشروعة إذ قررت محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل في القضية رقم ٧٧/٧٩٣ بتاريخ ١٩٧٧/١١/٢٩ على أساس ان الخسارة التي تعرض لها المستأنف لمصادرة المخدرات والسيارات المضبوطة من التكاليف التي تنزل من الدخل، مستندة إلى ان الضريبة تفرض على الدخل الصافي بعد خصم جميع المصاريف والنفقات^(١).

إلا ان محكمة التمييز رفضت هذا الحكم بقرارها رقم ٧٧/٤١٣ بتاريخ ١٩٨٣/٥/٤ وقضت (بأنه وان كان من المتفق عليه فقهاً وقضاً ان الدخل المتأتي للمكلف من مصدر غير مشروع كالإتجار بالمخدرات خاضع لضريبة الدخل، إلا انه من المتفق عليه أيضاً انه لا يجوز تنزيل الخسائر التي نشأت عن ذلك المصدر كالغرامة ومصادرة المخدرات ووسائل النقل من الدخل الذي يخضع للضريبة سواء أكان المكلف قد قدم حسابات دقيقة لأرباحه وخسائره أم لم يقدم، وعلى ذلك ان الخسائر التي تنجم عن عمل يعتبره القانون جرماً يجب ان يتحملها نفس المكلف الذي اقترف الجريمة على أساس ان العقوبة شخصية لا يتحملها احد سوى المجرم والقول بخلاف ذلك يؤدي إلى نتيجة غير منطقية وغير معقولة: وهي تحميل الخزينة العامة الخسائر المترتبة على المكلف من جراء معاقبته على ارتكاب الفعل الممنوع بموجب القانون ومكافأة المجرم على ما اقترفه من جريمة^(٢)). وهذا اتجاه التشريعات الضريبية المقارنة أغلبها.

الخاتمة

بعد دراستنا لموضوع أرباح الأعمال غير المشروعة في قانون ضريبة الدخل العراقي/ دراسة مقارنة توصلنا إلى استنتاجات وتوصيات من أهمها:

أولاً : الاستنتاجات

١. يختلف مبدأ المشروعية عن مبدأ الشرعية لأن الأول مصطلح قانوني يعني خضوع القواعد الدنيا للقواعد العليا كما يسميه البعض بمبدأ سيادة القانون أو تدرج

=خصم بعض التعاملات ، المصادرات ، الجزاءات . ينظر : سالم محمد سلمان المفلح،

مصدر سابق ، ص ١٤٨.

(١) الخصاونة، مصدر سابق، ص ٦٤-٦٥.

(٢) المصدر نفسه، ص ٦٥.

- القوانين، أما الشرعية فهو مصطلح سياسي يعني ان هناك سلطة شرعية حاصلة على رضا الشعب وسلطة غير شرعية وصلت بالثورة والانقلاب.
٢. تقسم مصادر المشروعية إلى قسمين هما المصادر المدونة للمشروعية التي تتمثل بالدستور والتشريع العادي والتشريع الفرعي الذي يصدر عن الإدارة بموجب السلطات الممنوحة لها والمصادر غير المدونة تنحصر في العرف والمبادئ العامة للقانون وأحكام القضاء.
٣. لا يعد مبدأ المشروعية مبدأ مطلق وإنما ترد عليه قيود تتمثل بأعمال السيادة والظروف الاستثنائية التي تعد حالة الطوارئ من أبرز صورها والسلطة التقديرية للإدارة .
٤. حسناً فعل المشرع العراقي حينما نص في المادة (١٠٠) من دستور ٢٠٠٥ على حضر تحصين أي قرار إداري من الطعن ويتفق هذا بدوره مع حق التقاضي المنصوص عليه في المادة (١٩) الفقرة ثالثاً من الدستور ذاته.
٥. لم يعط المشرع الضريبي العراقي تعريفاً دقيقاً وواضحاً لمعنى الدخل إلا انه أورد في الفقرة (٢) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل مفهوم الدخل بأنه : (الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة من المادة الثانية من القانون) ، وهذا لا يعد تعريفاً من الناحية العلمية والفنية وهو يتفق مع ما سارت عليه التشريعات الضريبية المقارنة التي اكتفت بتعداد مصادره ، وحسناً فعل المشرع الضريبي العراقي لان هناك صعوبات قد تعترض التعريف وتفتح مجالاً واسعاً في اختلاف الرأي والاجتهاد .
٦. حسناً فعل المشرع الضريبي العراقي بأخذه بنظرية الإثراء في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة وان لم يقطع صلته بنظرية المصدر، وهذا هو الاتجاه الحديث الذي سارت عليه التشريعات الضريبية معظمها ولا سيما المقارنة منها، لأن هذه النظرية أكثر ملائمة ومراعاة لمقتضيات العدالة الضريبية ومتطلباتها.
٧. عند العودة الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي والقوانين محل المقارنة نجدها لم تنص على مشروعية الدخل الذي يخضع للضريبة أو عدمه لذا فتح باب الاجتهاد أمام القضاء والفقه .

ثانياً : التوصيات

ندعو من المشرع الضريبي العراقي عدم خضوع أرباح الأعمال غير المشروعة للضريبة استناداً للحجج الآتية :

١. لم ينص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل صراحة على مشروعية الدخل من عدمه ، وهذا اتجاه التشريعات الضريبية أغلبها محل المقارنة، فلو فرضنا الضريبة على أرباح الأعمال غير المشروعة من دون نص القانون هذا بدوره سوف يتعارض مع مبدأ مشروعية الضريبة الذي ينص على انه لا ضريبة ولا رسم ولا تعدل وتجبى ولا يعفى منها إلا بقانون صادر عن البرلمان (السلطة التشريعية).

٢. يعني خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة تشجيع الأشخاص على ممارسة هذه الأعمال التي بطبيعتها تكون مخالفة للقانون والشريعة الإسلامية الغراء لقوله تعالى (يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَنْفِقُوا مِنْ طَيِّبَاتِ مَا كَسَبْتُمْ وَمِمَّا أَخْرَجْنَا لَكُمْ مِنَ الْأَرْضِ وَلَا تَيَمَّمُوا الْخَبِيثَ مِنْهُ تُنْفِقُونَ)^(١) ، ولأن القانون وضع لحماية المجتمع من مثل هذه الجرائم كالاتجار بالمخدرات أو انتشار الفساد في الجهاز الإداري للدولة بتعاطي الرشاوي تحت اسم العملات فضلاً عن عدم المشروعية أما ان يرجع إلى مخالفة نص في القانون أو إلى مخالفة النظام العام والآداب وإذا نص القانون فإنه يبنى على اعتبارات النظام العام والآداب.

٣. أن القول بأن الدخول المشروعة تفرض عليها الضريبة والدخول غير المشروعة لا تفرض عليها الضريبة على أساس أن الضريبة عقوبة على الدخول المشروعة ، مردود في نظرنا لأن الدخول غير المشروعة معرضة لعقوبة اشد من الضريبة إلا وهي عقوبة جنائية وما يتبعها من مصادرة للأموال كلها فضلاً عن ان الضريبة هي مساهمة مالية في الأعباء العامة استناداً للسيادة والتضامن المالي لتحقيق قاعدة العمومية ، أي ان أعضاء المجتمع جميعهم ملتزمون بان يساهموا في مواجهة الأعباء العامة كل بحسب قدرته التكليفية، أي ان الضريبة ليست عقوبة.

(١) سورة البقرة ، الآية (٢٦٧) .

٤. صعوبة إجراء التقدير على مثل هذه الدخول، لعدم الوصول إلى الدخل الحقيقي لها، لأنها غالباً ما تكون بشكل مخفي، وانه من غير المعقول تقديم إقرار ضريبي عن نشاط تجارة المخدرات مثلاً .
٥. عدم اتفاق القضاء على ذلك إذ أنه على الرغم من القضاء المصري قد قبل بتنزيل النفقات غير المشروعة ونحو ذلك في الأصل كان معارضاً لها أما الاتجاه الحديث أكد على عدم خضوعها لضريبة الدخل، وعارض القضاء الأردني لتنزيل النفقات وكذلك ما جاء في بعض نصوص التشريع الفرنسي بعدم جواز خصم النفقات غير المشروعة.

المصادر والمراجع

أولاً : الكتب العربية

١. د. أحمد حافظ الجعويني (اقتصاديات المالية العامة) ط١، دار العهد الجديد، القاهرة، ١٩٦٧ .
٢. د. أحمد زهير شامية ود. خالد الخطيب (المالية العامة)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٧ .
٣. د. أعاد حمود القيسي (المالية العامة والتشريع الضريبي) ط٣، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، ٢٠٠٠ .
٤. د. باهر محمد عتلم (المالية العامة – أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية) الطبعة الخامسة، مكتبة الآداب، القاهرة، ١٩٩٨ .
٥. د. ثروت بدوي، (تدرج القرارات الإدارية ومبدأ المشروعية)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٨ .
٦. جهاد سعيد الخصاصنة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، عمان، ١٩٩٩ .
٧. د. حافظ هريدي، (أعمال السيادة في القانون المصري المقارن)، ط١، مطبعة لجنة التأليف والترجمة، القاهرة، ١٩٥٢ .
٨. حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، ط١، مطبعة عصام، بغداد، ١٩٨٨ .

٩. د. رمزي سيف، (الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية)، ط٩، ١٩٦٩.
١٠. د. رمزي طه الشاعر، (الرقابة على أعمال الإدارة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٢.
١١. د. زين العابدين بن ناصر (المالية العامة والتشريع الضريبي) مكتبة جامعة عين شمس، ١٩٧٤.
١٢. د. سامي جمال الدين، (الرقابة على أعمال الإدارة)، منشأة الإسكندرية، ١٩٨٢.
١٣. د. سامي جمال الدين، (لوائح الضرورة وضمانة الرقابة القضائية)، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٢.
١٤. د. سعد عصفور، و د. محسن خليل، (القضاء الإداري)، مطبعة الكاتب المصري للطباعة والنشر.
١٥. د. سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
١٦. د. سليمان محمد الطماوي، (القضاء الإداري)، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٦.
١٧. د. سليمان محمد الطماوي، (النظرية العامة للقرارات الإدارية)، دراسة مقارنة، ط٥، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٤.
١٨. د. سليمان محمد الطماوي، النظم السياسية والقانون الدستوري، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة.
١٩. د. طعيمة الجرف، (رقابة القضاء لأعمال الإدارة العامة)، دار الحمامة للطباعة، ١٩٧٠.
٢٠. د. عادل فليح العلي ود. طلال كداوي (اقتصاديات المالية العامة) الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٩.
٢١. د. عبد العال الصرّكبان (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق)، ج١، ط٢، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٧٦.

٢٢. د. عبد الفتاح حسن، (مذكرات من مبادئ القانون الإداري)، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ١٩٧٨ .
٢٣. د. عبد المنعم فوزي (المالية العامة والسياسة المالية) دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٧٢ .
٢٤. د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية) ، ط ١ ، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، ١٩٦٨ .
٢٥. د. عثمان خليل عثمان، مجلس الدولة دراسة مقارنة، ط٤، ١٩٥٦ .
٢٦. د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، (السلطة التقديرية والرقابة القضائية)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١ .
٢٧. د. عصام يوسف عاشور (الدخل والتطور الاقتصادي في البلاد العربية)، معهد الدراسات العربية العالية، القاهرة، ١٩٦٢ .
٢٨. د. علي محمد بدير، و د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، و د. مهدي ياسين السلامي (مبادئ وأحكام القانون الإداري)، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٣ .
٢٩. د. فؤاد العطار، (القضاء الإداري)، القاهرة، ١٩٦٢ .
٣٠. د. فؤاد العطار، (القضاء الإداري)، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٨ .
٣١. د. فؤاد توفيق ياسين وأحمد عبد الله درويش (المحاسبة الضريبية) دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، ١٩٩٦ .
٣٢. د. كمال الجرف (الضريبة العامة على الإيراد) مكتبة حقوق عين شمس ، ١٩٥١ .
٣٣. د. ماجد راغب الحلوة، (القضاء الإداري)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩ .
٣٤. د. ماهر صالح علاوي الجبوري، (مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة)، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٩٦ .
٣٥. د. محسن خليل، (القضاء الإداري اللبناني)، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٨٢ .
٣٦. د. محمد حسن الجزيري (ضرائب الدخل) مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٢ .

٣٧. د. محمد رفعت عبد الوهاب و د. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، (القضاء الإداري)، المكتب العربي للطباعة، ١٩٨٨ .
٣٨. د. محمد سعيد فرهود ود. كمال حسين إبراهيم (الزكاة وضريبة الدخل) ، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، المملكة العربية السعودية، ١٩٨٦ .
٣٩. د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي المصري)، ط١، دار المعارف، القاهرة، ١٩٥٩ .
٤٠. د. محمد عبد الحميد أبو زيد، (طاعة الرؤساء ومبدأ المشروعية، دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨ .
٤١. د. محمد لبيب شقير (المالية العامة) مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٧٥ .
٤٢. د. محمود حلمي، دستور جمهورية مصر العربية والدساتير العربية المعاصرة، دار الفكر العربي، ١٩٨١ .
٤٣. د. محمود رياض عطية (الوسيط في تشريع الضرائب) ، مطبعة المشاعر، بلا مكان نشر، ١٩٦٥ .
٤٤. د. محمود عاطف البنا، (الوسيط في القضاء الإداري)، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٨ .
٤٥. د. مصطفى أو زيد فهمي، النظام الدستوري المصري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤ .
٤٦. د. مصطفى رشدي شيحة (ضرائب الدخل المباشرة) ، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٨ .
٤٧. د. مصطفى كيرة، (نظرية الاعتداء المادي في القانون الإداري)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤ .
٤٨. د. هشام صفوت العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد ١٩٨٩ .
٤٩. د. وائل إبراهيم الراشد (المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت) الطبعة الأولى، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، الكويت، ٢٠٠٠ .
٥٠. د. يونس أحمد البطريق (أصول الأنظمة الضريبية)، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، ١٩٦٦ .

٥١. د. يونس أحمد البطريق (أصول الأنظمة الضريبية) المكتب المصري الحديث، الإسكندرية ، ١٩٦٦.
٥٢. د. حمدي ياسين عكاشة، (القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة)، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٧ .
٥٣. د. كامل محمد بدوي، المرجع في تشريعات الضرائب فقها وقضاءً، دار الفكر، مصر، بلا سنة نشر.

ثانياً : الرسائل والاطاريح العلمية

١. أزهار عبد الكريم عبد الوهاب، (طبيعة مقدمات الدساتير والمواثيق الوطنية)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٨ .
٢. جهاد سعيد الخصاونة، مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، رسالة ماجستير الجامعة الأردنية – كلية الدراسات العليا، ١٩٩٤ .
٣. صالح إبراهيم أحمد المتيوتي، (رقابة القضاء على مخالفة القانون في القرار الإداري - دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٠ .
٤. عادل الحيارى (الضريبة على الدخل العام ")، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة ، ١٩٨٦ .
٥. عبد الله رحمة الله البياتي، (حق التقاضي، دراسة دستورية مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٨ .
٦. وسام صبار عبد الرحمن، (الاختصاص التشريعي للإدارة في الظروف العادية)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٤ .

ثالثاً : البحوث العلمية

١. د. سالم الشوابكة، الدخل في التشريع الأردني، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، م(١١) ، ع(٦) ، ١٩٩٦ .
٢. د. سليمان محمد الطماوي، (السلطة التقديرية والسلطة المقيدة)، مجلة الحقوق، السنة الرابعة، العددان الأول والثاني .

٣. د. شمس مرغني علي، (العرف الإداري كمصدر للأعمال الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة)، مجلة الشريعة والقانون، العدد الأول، ١٩٨٧ .
٤. ضياء شيت خطاب، رقابة القضاء العراقي على القضاء الإداري، مجلة القضاء، العدد الرابع، ١٩٥٥ .
٥. د. طعيمة الجرف، (القضاء كمصدر إنشائي للقانون)، مجلة إدارة قضايا الحكومة، السنة السادسة، العدد الرابع، ١٩٦٢ .
٦. د. عبد الباقي نعمة عبد الله، (نظرية أعمال السيادة في القانون المقارن)، مجلة القانون المقارن، العددان السادس والسابع، ١٩٧٧ .
٧. د. عبد الحميد متولي، (مبدأ المشروعية ومشكلة المبادئ العليا غير المدونة)، مجلة الحقوق، العددان الثالث والرابع، ١٩٥٨ .
٨. عزيز الحافظ (قياس الدخل الفردي) ، مجلة الاقتصاد ، العدد الثاني ، السنة الرابعة ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٦٣ .
٩. د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، (مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الإداري العراقي)، مجلة العلوم القانونية، العددان الأول والثاني ، ١٩٩٠ .
١٠. د. كمال أبو العبد، "(الشرعية والمشروعية في حكم القانون)، مجلة المحاماة، السنة التاسعة والخمسون، العددان الخامس والسادس، ١٩٧٩ .

رابعاً : الدساتير والقوانين والقرارات

١. الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ .
٢. الدستور المصري لسنة ١٩٧١ .
٣. الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ .
٤. قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٥. قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون المرقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ الملغي .
٦. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .
٧. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل بالقانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٢ والقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٩٥ .

٨. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ .
٩. قانون ضريبة الدخل السوري رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣ .
١٠. حكم المحكمة الإدارية العليا في مصر في ١٢/١٢/١٩٨٧ في الطعن المرقم ١٩٣٩ ، الموسوعة الإدارية الحديثة، ط١، الدار العربية للموسوعات ، القاهرة، ١٩٩٥ .
١١. حكم محكمة التمييز المرقم ٦٢٢ / حقوقية / ١٩٦٧ / هيئة عامة / في ١١/١١/١٩٦٧ .
١٢. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ .
١٣. قرار محكمة جنايات المنصورة في القطبة رقم ٩٢/٥٣٦ كلي جلسة بتاريخ ١٩٩٦/٥/٢٥ .

خامساً : الكتب الأجنبية

1. Andre DE Laubadere trait de droit admins tratift –G-D-J16, Sixteen Edition, 1973 .
2. C.T.S and ford “Ecnomic of Public finance ” pergamon press , NewYORK, 1976.
3. Carre DeMalberg, contributionala theoire general de l'Etat t, 11 .
4. Finny , E, miller Herbort principils of Accounting – N,owjerse Hall – 1962.
5. Fisher “ The Nature of capital and Income “ N.Y. 1930.
6. H. Kelsen Justiceet, droitna anmalesde philoso phic pokitigue, 1959 .
7. Jacques Godechot, Les Consitution Dela France Paris, 1995.

8. James Kirkbride and Abimbola A. Olowofoyeku " The Law and Theory of Income Tax " Liverpool Academic Press , 2002.
9. Jean Rivero et Jean Walinc, Droit administratif Dalloz, Paris, 1996.
10. Jean-Yves Mercieret Bernard Plagnet : Les impôts en France Traité de fiscalité 1997-1998, Francis Lefebvre , Paris 1997.
11. Marcel Hourio Précis de droit administratif 1903.
12. R. Chapus De la Jurisprudence des principes généraux du droit des autres règles jurisprudentielles du droit ADMINISTRATIF DALLOZ. 1966.
13. R. Odent, Contentieux administratif, Lescours de droit. Paris, 1970.
14. Seligman (E) Studies in public finance N.Y, 1927.

سادساً : المواقع الإلكترونية

١. بحث بعنوان الشرعية وسيادة القانون، مجلة آفاق، ٢٠٠٥، على الموقع الإلكتروني الآتي: www.yahoo.com.