

الطبيعة القانونية لدين الضريبة(*)

الدكتور/ عادل فليح العلي(**)

ملخص:

القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام الداخلي، ويعبر عنه بأنه مجموعة القواعد القانونية الضريبية المطبقة في بلد معين وفي وقت معين؛ والقانون الضريبي يتمتع باستقلالية وذاتية خاصة من ناحية، وله أهمية خاصة نابعة من كون الضريبة أداة الدولة في تحقيق أهدافها وبرامجها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية، من ناحية أخرى، لهذا فقد طبع دين الضريبة بطابع خاص يتميز فيه عن الدين المدني وعن الديون الأخرى، ويتضح ذلك من خلال ما يأتي:

- ١ - إن مصدر الالتزام في قانون الضريبة هو الواقعة المنشئة للضريبة كمصدر مباشر والقانون كمصدر غير مباشر.
- ٢ - إن من خصائص دين الضريبة أنه (دين مطلوب لا محمول)، (الدفع ثم المعارضة)، (عدم جواز دين الضريبة)، (الطبقة الخاصة لتقادمه) و(لا تشترط المشروعية في دين الضريبة).
- ٣ - كما أن المشرع الضريبي - انطلاقاً من أهمية الضريبة - خص دين الضريبة بحماية خاصة، منها اعتبار دين الضريبة من الديون الممتازة، منع المكلف من السفر إذا تطلب الأمر ذلك، تحريك الدعوى من الإدارة الضريبية وليس النيابة العامة خلافاً للقواعد العامة.

(*) أجزى البحث بتاريخ ٢٠٠٨/٨/٥ م.

(**) أستاذ المالية والتشريع المالي والضريبي، عميد كلية الحقوق، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن.

المقدمة:

يطلق القانون الضريبي، على مجموعة القوانين والتشريعات الضريبية المطبقة في دولة معينة وفي وقت معين^(١)، أو هو ذلك الفرع من التشريع المالي، الذي يضم مجموعة من القواعد التي تنظم علاقة الدولة بالفرد في شؤون الضرائب^(٢)، فهو بهذا المعنى، يتناول دراسة القواعد والمبادئ التي تحكم نظام الضرائب في وقت معين وفي بلد معين، كما يتناول القواعد العامة للضرائب من ناحية، والقواعد التفصيلية لكل ضريبة من ناحية أخرى^(٣).

والقانون الضريبي فرع من فروع القانون العام الداخلي، ومن ثم تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة، واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية وبين حماية حقوق الأفراد ومصالحهم من ناحية أخرى. فإذا كانت الضريبة أداة الدولة في تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية بما يعنيه ذلك من تحقيق مصلحة المجتمع، فهي من ناحية أخرى عبء على الأفراد وقيد على حقوقهم، والقانون الضريبي باعتباره فرعاً من فروع القانون العام يهدف إلى التوفيق بين هذه الاعتبارات.

وإذا كان هذا القانون فرعاً من فروع القانون العام تربطه بها روابط وثيقة بشكل خاص، كما يرتبط بفروع القانون الخاص بشكل عام، على أساس أن وحدة النظام القانوني تحول دون الانقسام التام بين أجزائه، يبقى لهذا القانون استقلاله وذاتيته بما يعنيه ذلك من المبادئ والأفكار والقواعد والأهداف التي

(١) د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، ١٩٩٩، ص ٣.

(٢) د. دلاور علي و د. محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، دار المعارف، القاهرة، ١٩٥٤، ص ٢٨.

(٣) د. عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص ٥.

يتضمنها هذا القانون، يمكن أن تختلف عن القواعد والأفكار والمبادئ والأهداف السائدة بالفروع الأخرى: خاصة كانت أم عامة. الأمر الذي دفع بعض الكتاب^(١) إلى القول إن هذا القانون هو استثناء من القواعد العامة للمعاملات المالية التي يتناولها القانون المدني بشكل خاص. وإن كان العديد من الفقهاء^(٢) يرون أن القانون الضريبي يتمتع باستقلال ذاتية خاصة به وليس له طابع استثنائي، ومقتضى هذا الاستقلال والذاتية أن الأفكار والقواعد التي يتضمنها القانون الضريبي يمكن أن تختلف عن تلك القواعد والأفكار والمبادئ السائدة في الفروع الأخرى، وخاصة منها القانون المدني. وترتيباً على ذلك يرى أنصار استقلال القانون الضريبي عدم جواز تطبيق القواعد الواردة في القانون المدني أو التجاري أو المرافعات أو الإجراءات إلا بالقدر الذي تتفق فيه تلك القواعد مع طبيعة القانون الضريبي وتنسجم مع باقي تنظيماته؛ أو بمعنى آخر إن الرجوع إلى هذه القوانين مشروط باتفاقها مع طبيعة الضريبة المفروضة وانسجامها مع التنظيم الذي يحدده الشارع لها. ذلك أن الفلسفة والأفكار والقواعد التي ينظمها القانون الضريبي هي التي تصبغ على هذا القانون العام، الذي ينتمي إليه، فهو يهتم بالوقائع أكثر من النوايا، وبالأثار أكثر من المشروعات أو الخطط، وبالنتائج أكثر من الأسباب... وترتيباً على ذلك فإن دين الضريبة وهو محل الالتزام الضريبي - يختلف في خصائصه وأساسه والحماية والرعاية التي أولاها له المشرع عن تلك الالتزامات في القانون الخاص وحتى العام. وذلك لأن الضريبة في الوقت الحاضر، وبعد أن سادت اقتصاديات السوق وانحسرت أفكار الدولة المتدخلة والدولة المنتجة أصبحت تمثل الركيزة الأساسية لاقتصاديات الدول المختلفة في تحقيق أهدافها وتنفيذ برامجها.

(١) د. مصطفى رشيد شيحة، التشريع الضريبي والمالي، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٣، ص ٥-٧.

(٢) د. عادل حشيش، مرجع سابق، ص ٧.

فقواعد القانون الضريبي جميعها من القواعد الآمرة التي لا يجوز الاتفاق على ما يخالفها، بالإضافة إلى أن هذا القانون يخول الهيئات العامة القائمة على تنفيذه سلطات واختصاصات تفوق في أهميتها وخطورتها ما تتمتع به حتى الهيئات الحكومية الأخرى، في مجال ما يستحق لها من ديون قبل الأفراد، كالتنفيذ الجبري وسلطات الضابطة العدلية، والصلح، والغرامة، والتحري، والتفتيش وغيرها.

ومن هنا يتضح أهمية هذا البحث، فهو يتناول بالدراسة موضوعاً غاية في الأهمية وهو دين الضريبة، لما له من مساس بحياة الدولة والمجتمع، والتي سيتم تناوله في ثلاثة فصول على النحو الآتي:

الفصل الأول: مصدر الالتزام بدين الضريبة.

الفصل الثاني: خصائص دين الضريبة.

الفصل الثالث: الحماية القانونية لدين الضريبة.

الفصل الأول

مصدر الالتزام بدين الضريبة

الراجع لدى الفقه العربي أن مصدر الحقوق جميعاً هو الواقعة القانونية التي تنقسم إلى نوعين، هما الواقعة بفعل الطبيعة والواقعة بفعل الإنسان، وهي ما تسمى بالواقعة الاختيارية^(١) وهي التي تهمننا.

وتنقسم الواقعة الاختيارية إلى نوعين، هما العمل المادي وتشمل الفعل الضار والفعل النافع، والعمل الإرادي أو التصرف القانوني وهو اتجاه الإرادة نحو إحداث أثر قانوني، وقد يكون من جانب واحد وهو الإرادة المنفردة أو التصرف الانفرادي وقد يكون بإرادتين وهو العقد^(٢).

والالتزام في مجال الضريبة قد يكون عاماً وشاملاً بالنسبة للمكلف، وهو ضرورة الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وهو ما نطلق عليه الواجب الضريبي، ومثاله الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، وقد يكون إلزاماً خاصاً أو فردياً وهو الالتزام بدفع الضريبة^(٣).

والالتزام الضريبي، يعني الأثر الذي بواسطته تتحقق الشروط القانونية اللازمة لأداء الضريبة، ويعرف بأنه حق الخزنة العامة في أن تطلب في لحظة معينة ومن مدين معين دفع مبلغ معين هو الضريبة^(٤)؛ أو بعبارة أخرى، فإن دين الضريبة هو الاستناد إلى القانون الذي بمقتضاه يكون شخصاً معيناً وملزماً أن يقوم بأداء أمر محدد تماماً فيما يتعلق بطبيعته وقيمه وتاريخ سداد^(٥).

(١) د. عوض أحمد الزعبي، المدخل إلى علم القانون، دار وائل، عمان، ٢٠٠١، ص ٥٥٦،

د. توفيق حسن فرج، المدخل للعلوم القانونية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٨، ص ٨٦٢.

(٢) المرجع نفسه، ص ٥٥٦.

(٣) د. رابع رتيب؛ الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ٥١.

(٤) المرجع نفسه، ص ٥٢.

(٥) المرجع نفسه، ص ٥٤.

وقد يختلف المكلف عن دافع الضريبة، فقد تفرض الضريبة على مكلف معين ويتم دفعها بواسطة شخص آخر، يكون في هذه الحالة هو المدين بالضريبة. ومثال ذلك في ضرائب الدخل التي يتم حجز الضريبة فيها عند المنبع، فتفرض الضريبة على المكلف ولكن الدافع لها أو من يلتزم دفعها هو صاحب العمل.

والسؤال الذي يجب أن نطرحه هنا، هو: ما أساس الالتزام بدفع الضريبة؟ يذهب الأستاذ الدكتور السنهوري^(١) إلى أن كل التزام مصدره القانون. فالالتزامات المترتبة على العقد، والالتزامات المترتبة على الإثراء بلا سبب هي التزامات مصدرها القانون؛ لأن القانون هو الذي جعلها تنشأ من مصدرها، وحدد أركانها وبين أحكامها. ولكن هذه الالتزامات لها مصدر مباشر هو الذي رتب عليه القانون إنشاءها. فقد جعل القانون الالتزام ينشأ من مصادر ثلاثة:

١ - تطابق إرادتين: ويكون مصدر الالتزام المباشر هو العقد، والقانون هو مصدره غير المباشر.

٢ - العمل غير المشروع الذي يلحق ضرراً بالغير: يترتب عليه تعويض المتضرر من قبل المخطئ، ويكون المصدر المباشر للالتزام بالتعويض هو العمل غير المشروع والقانون مصدره غير المباشر.

٣ - الإثراء بلا سبب: وفيه يلتزم المثري تعويض المفتقر، والمصدر المباشر لهذا الالتزام هو الإثراء بلا سبب، والقانون هو مصدره غير المباشر.

وإلى جانب هذه المصادر المباشرة، يختار القانون حالات خاصة ويرتب على كل حالة منها التزاماً، يستند حقاً إلى عمل مادي أو عمل قانوني، وهو يستند إليه لا

(١) السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام، المجلد الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨١، ص ١٧٧١. وانظر بالمعنى نفسه عبد الكريم عائض سهل: الجزاءات المترتبة على تهرب المكلف وإخلاله بالتزاماته الضريبية في قانون ضريبة الدخل الأردني، رسالة ماجستير مقدمة لكلية الحقوق، جامعة الإسراء، ٢٠٠٨، ص ٢٠.

كمصدر عام ينشئ الالتزام في هذه الحالة وفي غيرها من الحالات، كما فعل في المصادر المباشرة، وإنما كواقعة منشئة للالتزام في هذه الحالة دون غيرها. وهنا إذا قيل إن التصرف القانوني أو العمل المادي هو مصدر الالتزام في هذه الحالة الخاصة، كان هناك شيء من التجوّز، فالواقع أن القانون ذاته هو مصدر الالتزام المباشر إذ أنشأه، لا عن طريق نص عام بل بنص خاص، عيّّن هذه الحالة بالذات، وحدد نطاقها ورسم مداها ورتب عليه حكمها بالنص القانوني - لا العمل القانوني ولا العمل المادي - هو المصدر المباشر للالتزام^(١).

وإذا كان الأمر كذلك، فما مصدر الالتزام بدين الضريبة؟ أو بعبارة أخرى هل المصدر المباشر للالتزام بدين الضريبة هو القانون الضريبي أو واقعة معينة حددها القانون واعتبرها المصدر المباشر للالتزام، ويكون القانون مصدرها غير المباشر؟

للإجابة عن ذلك يذهب البعض إلى أن قانون الضريبة ينشئ التزاماً على عاتق المكلف دفع مبلغ الضريبة، وهو أحد التزامات القانون العام ينشأ بإرادة المشرع المنفردة فيختلف بذلك عن الالتزام التعاقدي الذي يتوقف على إرادة المتعاقدين؛ أي أن القانون هو المصدر المباشر للالتزام^(٢). فالالتزام بالوفاء بدين الضريبة لا يمكن اعتباره اتفاقاً بين المكلف والإدارة الضريبية، فمركز المكلف دائماً هو مركز قانوني يجد مصدره في القانون الضريبي المنظم للتحصيل والقرارات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية تنفيذاً لهذا القانون.

ويعني ذلك أن الالتزام بدفع الضريبة هو نص القانون ولا تصلح المصادر الأخرى للالتزام^(٣). ويذهب البعض إلى القول إن وسيلة الاتفاق كطريقة من طرق التقدير تدفع إلى اعتبار العقد مصدراً للالتزام الضريبي، غير أن هذا الأمر غير صحيح؛ لأن القواعد الضريبية قواعد آمرة متعلقة بالنظام العام ولا تعتبر

(١) المرجع نفسه، ص ١٧٧١-١٧٧٢.

(٢) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٠، ص ١٣.

(٣) د. موفق السمر: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، رسالة دكتوراه . جامعة عمان العربية، عمان، ٢٠٠٥، ص ٤٥.

اتفاقاً تعاقدياً^(١). وفي هذا الخصوص ذهبت المحكمة الدستورية في مصر إلى القول: (إن الالتزام بالضريبة ليس التزاماً تعاقدياً ناشئاً عن التعبير المتبادل بين إرادتين متطابقتين بل مرد هذا الالتزام إلى نص القانون وحده)^(٢).

ويذهب الأستاذ السنهوري إلى أن القانون هو المصدر المباشر لهذا الالتزام؛ أي أن القانون هو الذي يعين أركان الالتزام وليس من الضروري أن يكون النص موجوداً في القانون المدني، فالقوانين المالية قد تتضمن نصوصاً تنشئ التزامات قانونية ومن قبل ذلك الالتزام بدفع الضريبة^(٣).

ويمكن القول بوجه عام: إن الالتزامات القانونية، كسائر الالتزامات، تكون إما التزاماً بإعطاء أو التزاماً بعمل أو التزاماً بالامتناع عن عمل، والالتزام بدفع الضرائب هو من قبيل الالتزام بالإعطاء.

غير أن الأمر لدى بعض الفقهاء على غير ذلك، حيث إن الالتزام بالضريبة لا يختلف عن غيره من الالتزامات، وإنه في جميع الالتزامات يجعل القانون واقعة معينة يحدد شروطها مصدر مباشر لنشوء الالتزام، ويعتبر القانون مصدرها غير المباشر، أما الواقعة التي يتعين توافرها لنشوء الالتزام فهي المصدر المباشر. وتطبيقاً لذلك يعتبر القانون الضريبي مصدراً غير مباشر للالتزام بدين الضريبة، أما الواقعة المنشئة للضريبة فهي المصدر المباشر لهذا الالتزام^(٤) فما تلك الواقعة؟

الواقعة المنشئة لدين الضريبة هي الحدث أو النشاط الذي حدده القانون والذي ينشأ بقيامه دين الضريبة. وعليه، فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة المكلف لمجرد صدور قانون الضريبة، وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له

(١) المرجع نفسه، ص ٤٥، د. مصطفى رشيد شيحة، التشريع الضريبي والمالي، دار المعرفة الجامعية، ١٩٩٧، ص ١٣.

(٢) المرجع نفسه، ص ٥٠.

(٣) السنهوري، المرجع السابق، ص ١٧٩٦.

(٤) د. أحمد ثابت عويضة: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ١٩٥٩، ص ٦ مشار إليها في د. أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص ١٣.

الشرط الذي حدده القانون والذي يتمثل بحصول الدخل في نهاية السنة المالية، بالنسبة لضريبة الدخل وعبور السلعة للحدود بالنسبة للضريبة الجمركية، وتحقق واقعة الشراء للسلعة أو الخدمة بالنسبة لضريبة المبيعات. ولذا فإن الالتزام بدين الضريبة لا يتحقق بصدور القانون، وإنما بحدوث الواقعة المنشئة لدين الضريبة. ومن هنا يبدو أن الرأي القائل بأن الالتزام بدين الضريبة يجد مصدره في الواقعة المنشئة لهذا الدين وليس بقانون الضريبة. فمجرد صدور الأخير، لا يعني نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف، ومن ثم لا يعتبر إلا مصدراً غير مباشر للالتزام. وإنما يتطلب الأمر قيام المكلف بنشاط معين بين القانون شروطه وأحكامه ويكون بذلك هو المصدر المباشر للالتزام بدين الضريبة. والحقيقة أن الالتزامات الضريبية نوعان هما: نوع ينشأ بمجرد صدور القانون ولا يرتبط بوجود الواقعة المنشئة للضريبة، ومثال ذلك التزام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي (المادة ٢٦ أردني) فهذا الالتزام هو التزام أصيل يقع على عائق المكلف سواء نشأ دين الضريبة في ذمته أو لم ينشأ. فالمكلف يتحمل ضريبة الدخل إلا أنه قد لا ينشأ في ذمته دين بسبب عدم تحقيقه ربحاً في سنته المالية، ومع ذلك يتعين عليه أن يقدم الإقرار أو كشف التقدير الذاتي، وفي مثل هذه الحالة يكون القانون هو المصدر المباشر الأول والأخير لهذا الالتزام. أما الالتزام بدين الضريبة فهو لا ينشأ ولا يترتب بمجرد العمل بقانون الضريبة وإنما يتوقف على تحقق الواقعة المنشئة لها، ومن ثم تكون الواقعة هي المصدر المباشر للالتزام والقانون هو المصدر غير المباشر^(١).

(١) هناك رأي حاول إيجاد تأصيل نظري لمصدر الالتزام الضريبي في نطاق الحق الشخصي (الالتزام) وقواعده الواردة في النظرية العامة للالتزامات في القوانين المدنية؛ حيث يرى أن الالتزام بدين الضريبة هو التزام شخصي يمثل علاقة بين شخصين هما الإدارة الضريبية وهي الدائن والمكلف بالضريبة، وهو المدين ومن ثم لا يمكن أن يقال عن هذا الالتزام إنه وارد على المال موضوع الضريبة؛ أي سلطة يمنحها القانون بأداء مبلغ ضريبي لصالح آخر وليس سلطة لشخص على مال معين، فالالتزامات الضريبية جميعها شخصية، معتز علي جبار الدليمي: التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي، رسالة ماجستير، مقدمة إلى جامعة النهرين، بغداد ٢٠٠٥، ص ١٠.

الفصل الثاني

خصائص دين الضريبة

تختلف الديون الضريبية عن الديون الأخرى، وبشكل خاص تلك الديون الخاصة التي تحكمها قواعد القانون المدني، وقد لا نبالغ إذا قلنا إنها تختلف أيضاً عن ديون الدولة الأخرى؛ لأسباب تتعلق بطبيعة ذلك الدين وأهميته، ولأن الضريبة هي أداة الدولة في تحقيق أهدافها.

وستتناول فيما يأتي أهم تلك الخصائص:

أولاً - دين الضريبة محمول لا مطلوب:

تبدأ العمليات أو الإجراءات الضريبية، بتقديم الإقرار الضريبي، أو كشف التقدير الذاتي، وتنتهي بدفع الضريبة المستحقة. والواقع أن الالتزام بدفع الضريبة هو التزام واجب على المكلف وحق بالنسبة للدولة، لكي يكون تحت تصرفها المبالغ اللازمة في كل وقت لتمويل الإنفاق العام.

ويختلف دين الضريبة، عن أي دين آخر، حيث يلزم المشرع الضريبي المكلف تسديد دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه، وفي المواعيد المحددة لذلك، دونما حاجة للمطالبة من قبل الإدارة الضريبية؛ أي بمعنى آخر، إن المشرع قد جعل دين الضريبة محمولاً لا مطلوباً؛ أي أنه واجب الأداء في مقر الإدارة الضريبية وفي موعد استحقاق ذلك الدين، دونما حاجة إلى مطالبة. ولذلك لا تلتزم الإدارة الضريبية بتنبيه المكلف لدفع الضريبة المستحقة عليه، ويحق لها مباشرة إجراءات التحصيل دون أن يعد ذلك مخالفة للقانون، إلا أن الإدارة عندما تنبه المدين إلى تسديد دين الضريبة إنما تقوم به بقصد التيسير على المكلف دون أن يكون ذلك شرطاً ملزماً لها. وهذا إثبات آخر على استقلالية القانون الضريبي عن غيره من القوانين، وخاصة القانون الخاص منها، حيث يتطلب أن يكون الوفاء في موطن المدين (٢/٣٢٦) مدني.

وتأكيداً لذلك تنص المادة (١٠٢) من قانون ضريبة الدخل في مصر رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على (..... ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة المدين).

كما نصت المادة (٣٦ - أ - ١) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل (على كل مكلف أن يدفع الضريبة المستحقة عليه في المواعيد المحددة في هذا القانون وإذا لم يحدد موعد مسبق لدفعها فتدفع خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه إخطار قرار التقدير إلخ).

كما نصت الفقرة (أ) من المادة (٢٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١) لسنة ١٩٨٨ المعدل أنه (على المسجل دفع رصيد الضريبة دورياً للدائرة وفق إقراره أو الإقرار المعدل وذلك في الموعد المحدد بموجب أحكام هذا القانون) ويخالف المشرع الضريبي العراقي القواعد العامة، فينص في المادة الرابعة والأربعين من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على أنه (على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها، ويعد توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع) وعليه وتطبيقاً للاتجاه الغالب، فإن تأخر المدين عن سداد دين الضريبة في المواعيد المحددة لذلك. فرض القانون الضريبي تعويضاً يدفعه إلى الإدارة الضريبية اعتباراً من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لأداء دين الضريبة حتى تاريخ الأداء، ودونما حاجة إلى مطالبة المكلف بسريان هذه الفوائد، وتأكيداً لذلك تنص الفقرة أ من المادة (٣٨) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ على أنه (إذا لم تدفع الضريبة أو المبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة في المواعيد المحددة للدفع بمقتضى أحكام هذا القانون يضاف إلى رصيد الضريبة أو تلك المبالغ ما يعادل (١,٥٪) من مقدار الضريبة أو المبالغ المذكورة عن كل شهر تأخير... إلخ)^(١) ومرة أخرى، يعبر هذا الإجراء عن ذاتية

(١) بالمعنى نفسه المادة ١١٠ من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمادة ٤٥ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٠١ لسنة ١٩٨٥ المعدل.

القانون الضريبي واستقلاله عن القانون الخاص، ولا يجوز أن يكون التعويض أو تحديد مقداره أو شروط استحقاقه محل اتفاق بين الدائن والمدين، كما هو الحال في القانون الخاص؛ ذلك لأن كل القواعد المتضمنة لقانون الضريبة تعتبر قواعد أمر لا يجوز الاتفاق على ما يخالفها. كما لا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين أو منح المكلف أجلاً للوفاء (نظرة الميسرة) طبقاً لقواعد القانون المدني^(١) وإن كان ذلك لا يحول دون طلب الوفاء بدين الضريبة من قبل المكلف على أقساط طبقاً لقواعد القانون الضريبي^(٢).

ثانياً – مبدأ الدفع ثم المعارضة:

إن دين الضريبة واجب السداد على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره، فالمنازعة أو الطعن في ربط الضريبة لا يترتب عليه تأجيل تحصيل الضريبة لحين الفصل في المنازعة، فالمبدأ المتبع في التشريعات الضريبية أن دين الضريبة واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره أو الطعن فيه، وهو ما يعرف بمبدأ (الدفع ثم المعارضة)^(٣).

ويهدف هذا المبدأ إلى رعاية حقوق الخزانة والحيلولة دون تهرب المكلف بالضريبة عن سدادها بمواعيدها المحددة، خاصة بالنسبة لمن يتقدم منهم بطعون أو تظلمات على غير أساس من القانون أو الواقع من ناحية، وحتى

(١) تنص المادة (٣٣٤) من القانون المدني الأردني في الفقرة (٢) على أنه (يجوز للمحكمة

في حالات استثنائية إذا لم يمنعها نص في القانون أن تنظر المدين إلى أجل... إلخ).

(٢) نص المادة (٦) من تعليمات دفع الضريبة وتقسيطه رقم (٤) لسنة ٢٠٠٢ (يجوز تقسيط الضريبة والمبالغ والغرامات القطعية المشار إليها في المادة (٢) من هذه التعليمات والمستحقة على أي مكلف بناءً على طلب يقدمه يتضمن أسباباً معقولة للتقسيط).

(٣) د. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد: المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن، رسالة مقدمة لكلية الحقوق _ جامعة عين شمس للحصول على درجة الدكتوراه، القاهرة، بلا تاريخ، ص ٢٥٤. الدكتور حامد عبد المجيد دراز. مرجع سابق، ص ٩٨.

تتمكن الدولة من تحصيل الأموال اللازمة لتمويل نفقاتها وتحقيق أهدافها المختلفة من ناحية أخرى، وتأكيداً لذلك تنص الفقرة (ج) من المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل (على المعارض أن يدفع على الحساب عند تقديم اعتراضه مبلغاً يعادل الضريبة التي يسلم بها في لائحة الأغراض).

كما تنص الفقرة (هـ) من المادة نفسها (يرد الاعتراض إذا لم يتم دفع المبلغ المنصوص عليه في الفقرة (ج) من هذه المادة) كما تنص المادة (١٢٢) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (... ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة) كما تنص الفقرة (٣) من المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل (لا ينظر في اعتراض المكلف ما لم يدفع الضريبة المقررة عليه خلال مدة الاعتراض... إلخ).

ولا شك أن هذه القاعدة (الدفع أولاً ثم المعارضة) تختلف عما هو موجود في القانون الخاص، والتي تجعل المعارضة في الحكم سبب من أسباب وقف للتنفيذ، ويعود ذلك إلى خصوصية القانون الضريبي وإلى اختلاف أهدافه ومن ثم استقلاله وذاتيته عن القانون الخاص؛ حيث لم يجعل لاعتراض المكلف أثر في تحصيل مقدار الضريبة أو في توقيت تحصيلها.

ثالثاً - عدم جواز تقاص دين الضريبة:

تقع المقاصة عندما يصبح شخصان كل منهما دائناً ومديناً للآخر بنفس الوقت، فينقضي الدينان في حدود الأقل منهما مقداراً^(١). فالمقاصة هي طريقة من طرق انقضاء الالتزام حيث يبرئ كل من طرفي الالتزام ذمة الآخر في حدود ما يترتب على كل منهما للآخر من دين وفي حدود الأقل من هذين الدينين^(٢).

(١) د. عبد الرحمن أحمد جمعة الحلالشة: أحكام الالتزام، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٦، ص ٥٢٦.

(٢) المرجع نفسه، ص ٥٦٢.

وحول هذا الموضوع نصت المادة (٣٤٣) من القانون المدني الأردني أن على (المقاصة إيفاء دين مطلوب لدائن بدين مطلوب منه لمدينه). ويشترط لصحة المقاصة أن يكون كلا الدينين خالياً من النزاع، مستحق الأداء، صالحاً للمطالبة به قضاءً، وأن يكون كل من الدينين قابلاً للحجز، وألا يكون مما تمنع به المقاصة، وألا يؤدي إلى الإضرار بحقوق الآخرين، وأن يكون الدينان متماثلان بالمحل^(١).

أما بالنسبة للقانون الضريبي، فلا يوجد نص واضح وصريح يحدد هل المقاصة جائزة فيه أو العكس؟ أما الفقه فقد تورّع بين فريقين الأول منهما يرى أنه مادام لم يرد نص فلا مانع من إجراء المقاصة بين الدولة والمكلف الضريبة استناداً إلى قواعد القانون المدني باعتباره القانون العام الواجب التطبيق على جميع الأمور التي لم تنظمها القوانين الخاصة، ومنها قانون الضريبة^(٢).

أما الفريق الثاني، وهو الأكثر رجحاناً، ويمثل رأي الأغلبية، فيرفض إجراء المقاصة لأن شرط المقاصة، كما يحددها القانون المدني، لا تتوافق مع واقع الحال في دين الضريبة. لأنهما لا يتماثلان في المحل، كما لا يمكن الحجز على الديون المستحقة على الدولة، كما ينعدم التكافؤ بين دين الدولة الممتاز وبين دين الفرد الذي لا يصل إلى هذه المرتبة، كما لا يمكن إجبار الدولة على الوفاء بالديون المستحقة بعكس الحال بالنسبة للديون المستحقة على الأفراد^(٣).

ويذهب الدكتور قدري نقولا عطية^(٤) إلى أن المقاصة تفترض التعادل بين أطرافها، وهذا ما لا يتوافر في المسألة الضريبية، حيث لا تعادل بين المصلحة

(١) د. حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق ص ٩٩، والمادة (٣٤٥) مدين).

د. عبد الرحمن أحمد جمعة الحلالشة. المرجع السابق، ص ٥٢٨-٥٢٩.

(٢) د. حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص ٩٩.

(٣) المرجع نفسه، ص ١٠٠.

(٤) د. قدري نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، القاهرة، ١٩٦٠، ص ١٧٨.

العامّة والمصلحة الخاصّة، فالدولة لما تتمتع به من سلطة لا تقف على قدم المساواة مع الأفراد. وديونها غير قابلة للحجز، كما أن الدولة تتمتع بسلطة التنفيذ المباشر، التي تلزم المدينين الوفاء إن لم يتم الوفاء بها طوعاً وذلك كله لا يتوافر للأفراد.

ومع ذلك، فقد جاء القانون المصري رقم ١٠١ لسنة ٢٠٠٥ وفي المادة ١١٣ بنص جديد يقضي بأنه (تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة).

ويتضح من خلال النص ما يلي:

١ - يجب أن تتم المقاصة بين المبالغ المؤداة من المكلف الزيادة في أية ضريبة يفرضها هذا القانون، وبين المبالغ المستحقة عليه في أية ضريبة يفرضها القانون ذاته؛ أي بمعنى آخر، فإن المقاصة لا يجوز إجراؤها إن كان المكلف له ديون على الدولة جاءت عن غير طريق الضريبة المطبقة بموجب القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠٠٥ كديون، أو أي قانون ضريبي آخر، تطبقه المصلحة استحققت للمكلف عن القيام بعمل أو تقديم خدمة أو حتى تلك المستحقة على الدولة نتيجة الدفع زيادة في الضرائب الأخرى كضريبة المبيعات أو الجمارك أو غيرها.

٢ - أن تكون نهائية وخالية من التنازع^(١).

٣ - تقع المقاصة بقوة القانون من تاريخ توافر شروطها^(٢).

(١) د. عبد الكريم محمد محمد السروي: شرح قانون الضرائب على الدخل، دار الفكر والقانون، المنصورة ٢٠٠٧، ص ٢٤٦-٢٤٧.

(٢) المرجع نفسه، ص ٢٤٧.

رابعاً - تقادم دين الضريبة:

التقادم نوعان، إما مكسب وإما مسقط، وقد عالج القانون المدني الأردني التقادم المكسب في المواد من (١١٨١-١١٨٨)، أما التقادم المسقط فقد عالجته القانون في المواد من (٤٤٩-٤٦٤) وهذا هو الذي يهمننا في هذا البحث.

والقاعدة العامة أن الالتزام والحق الشخصي مؤقت، لا بد أن ينقضي، فكما أن الالتزام ينقضي بالوفاء أو المقاصة فإنه كذلك ينقضي بالتقادم. فالتقادم هو وسيلة من وسائل انقضاء الدين أو الالتزام. والتقادم قد يكون طويلاً ومدته خمس عشرة سنة، أو لمدة خمس سنوات ويسمى بالتقادم الخمسي، وقصيراً مدته سنتان وذلك في التشريعات التي تأخذ بالتقادم المسقط للحق كالقانون المصري، أما في القانون الأردني، فإن الحق لا يسقط بمرور الزمن ولكن لا تسمح الدعوى على المنكر بمرور الزمن (م ٤٤٩).

ويعرف التقادم المسقط بأنه (مرور فترة من الزمن على استحقاق الدين دون المطالبة به من قبل الدائن)^(١). ويترتب على مرور هذه المدة سقوط حق الدائن في المطالبة بحقه، ومن ثم انقضاء الالتزام وبراءة ذمة المدين منه.

وتأخذ الأنظمة الضريبية بالتقادم الضريبي المسقط، واعتبرته وسيلة من وسائل انقضاء الالتزام بدين الضريبة بعد مرور مدة من الزمن، وقد يرد النص على التقادم في القوانين المدنية أو قد يرد النص في القوانين الضريبية^(٢)، ولا

(١) د. عبدالمجيد الحكيم ود. عبد الباقي البكري محمد طه البشير: القانون المدني، أحكام الالتزام ج ٢، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، العراق، بغداد، ١٩٨٠ ص ٣١٠ مشار إليه في فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون - جامعة الموصل، الموصل، ٢٠٠٤، ص ١٧٥.

(٢) تنص المادة ٢/٤٢١ من القانون المدني الأردني على ما يأتي (لا تسمح الدعوى عند إنكار وعدم قيام العذر الشرعي إذا انقضت خمس سنوات على الحقوق الآتية... ما يستحق رده للأشخاص من الضرائب والرسوم إذا دفعت بغير حق دون الإخلال بالأحكام الواردة في القوانين الخاصة) كما ينص القانون المدني المصري في المادة ٣٧٧ (تتقادم بثلاث سنوات الضرائب والرسوم المستحقة للدولة ويبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها... إلخ).

يختلف مفهوم التقادم في نطاق قانون الضريبة عن مفهوم التقادم في القانون المدني، باعتباره مانعاً من سماع الدعوى بعد مرور فترة من الزمان، والدائن هنا قد يكون الدولة عندما ينشأ الالتزام بدين الضريبة في ذمة المكلف الضريبة، أو قد يكون الدائن هو المكلف عندما ينشأ الالتزام في ذمة الدولة عند استقطاع الضريبة بأكثر من مقدارها الفعلي. ويعني ذلك، أن التقادم يؤدي إلى سقوط حق أطراف العلاقة الضريبية وهما الدولة والمكلف بالضريبة بالرجوع أحدهما على الآخر بما يترتب لأي منهما من ديون ضريبية في ذمة الطرف الآخر بعد مرور المدة التي حددها القانون.

ويذهب أستاذنا المرحوم الدكتور حسين خلاف إلى أن التقادم الضريبي المسقط يقوم - كما هو الحال في القواعد العامة - على قرينة الوفاء، فالحق الذي سكت عنه صاحبه مدة طويلة يفترض أنه قد استوفاه، ومن ثم يعني براءة ذمته^(١) أو هو مبني على قرينة الإهمال في المطالبة بالحق. إذ لا يجوز أن يظل المدين مطالباً بدينه مدى الحياة.

تذهب محكمة النقض المصرية إلى أن (التقادم في الضرائب والرسوم لا يقوم على قرينة الوفاء، وإنما يقوم على عدم إرهاب المدين وإثقال كاهله، فتتراكم الديون عليه، فإذاً ليس في القانون ما يمنع من التمسك بتقادم الرسوم المطالب بها، على الرغم من المنازعة في الالتزام بها والامتناع عن دفعها)^(٢).

أما الاعتبارات التي دفعت المشرع الضريبي إلى الأخذ بالتقادم، فهي^(٣):

١ - منع إرباك الأوضاع المالية للمكلفين مطالبتهم بتسديد ديون مضى عليها فترة من الزمن وحمايتهم من تراكم الديون؛ الأمر الذي قد تجاوز قدرتهم على التسديد نتيجة تقصير الإدارة الضريبية.

(١) أستاذنا الدكتور حسن خلاف: الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٢٦٥

(٢) قضية رقم (١١١) لسنة ١٩٥٩، ص ٧٢٢ مشار إليه في د. مصطفى رشدي شريحة، مرجع سابق، ص ٧٢٧.

(٣) فضيلة عباس غائب الطائي: المرجع السابق، ص ١٧٧.

٢ - يمنع التقادم الضريبي المسقط من إثارة المنازعات الضريبية، بشأن وقائع وتصرفات قانونية مر عليها مدة من الزمن.

والسؤال المطروح هو، متى تبدأ فترة احتساب التقادم تحقيقاً للاستقرار الاقتصادي وحث الإدارة الضريبية على تحصيل دين الضريبة^(١)؟ والجواب عن ذلك أن مدة التقادم في الضريبة تبدأ من لحظة وجوب دين الضريبة في ذمة الشخص أو من تاريخ استحقاق دين الضريبة، فالأصل أن المركز القانوني ينشأ بنشأة الالتزام الضريبي، أو الالتزام بالوفاء بالضريبة. وهو لا يكون كذلك إلا بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، ومن ثم فإن قرار التقدير، أو شعار المكلف بالضريبة المستحقة عليه، لا يعتبر تاريخاً ببدء التقادم، وهذا ما ذهبت إليه محكمة النقض الفرنسية بأن دين الضريبة ينشأ ويتحقق بمجرد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة. ومن ثم ينشأ هذا الدين ويستحق من تاريخ سابق على تقديم الإقرار الضريبي، وإن تقديم الإقرار هو إجراء إداري لازم لتحديد دين الضريبة، من حيث مقدرة تحصيله وإمكانه، ومن ثم يجب التفرقة بين نشأة الدين واستحقاقه، وبين تحديد مقداره. فالإجراءات التي تتخذها الإدارة بهدف تحديد دين الضريبة وإن كانت لازمة لكي يرتب الالتزام الضريبي آثاره، فإنها لا تؤدي في حد ذاتها نشأة دين الضريبة أو استحقاقه^(٢). ومع ذلك، فإن مجلس الدولة الفرنسي والقضاء المصري قد نحا منحى آخر، إذ قضيا بأن دين الضريبة لا ينشأ إلا بصدر (الورد) أي إلا بعد صدور قرار ربط الضريبة^(٣). فتقادم حق المكلف في استرداد ما دفعه بغير حق يبدأ من تاريخ تحديد مقدار الضريبة، أما قبل ذلك، فإن دين الضريبة يكون غير معلن المقدار وغير واجب الأداء^(٤). كما

(١) د. مصطفى رشيد شيحة، مرجع سابق، ص ٧٣٦.

(٢) د. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد: مرجع سابق، ص ١٦-١٧.

(٣) المرجع السابق، ص ١٧.

(٤) المرجع السابق، ص ١٧.

يذهب الدكتور مصطفى رشدي شيحة إلى أن هذه المدة تبدأ بالنسبة للإدارة الضريبية من تاريخ انتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي^(١).

استناداً إلى نص المادة (٩١) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت (في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وتكون المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة).

أما حق المكلف في طلب استرداد ما دفعه دون وجه حق فتبدأ في القانون المصري ليس من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار، وإنما من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد؛ حيث تنص المادة ٩١ على (وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات).

أما المشرع الضريبي الأردني فقد اعتبر مدة التقادم وتاريخ بدئها بالنسبة للديون المستحقة للإدارة الضريبية أربع سنوات من تاريخ تقديم الكشف السنوي، بالنسبة لمن تقدم به وفقاً للمادة (٢٦)؛ أي خلال المدة المحددة لتقديم الكشف، وهي اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية سنته المالية، أو من تاريخ السنة التي جرى خلالها التقدير، إذا لم يتقدم بالكشف في تاريخه المحدد، فيقوم المقدر بإجراء التقدير (المادة ٣٠)، وهنا تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة بداية مدة التقادم حيث تنص المادة (٣٣- أ) من القانون: (للمدير أو الموظف الذي يفوضه خطياً وخلال أربع سنوات من تاريخ تقديم كشف التقدير السنوي المنصوص

(١) انظر المعنى نفسه، قانون ضريبة الدخل اليمني رقم ١١ لسنة ١٩٧٢ حيث تنص المادة (٥١) على (يسقط حق الحكومة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضي ٧ سنوات ويسقط حق المكلف في المطالبة برد الضرائب التي دفعت بغير حق بمضي ٧ سنوات) أما المادة (٥٢) فينص بند أ على المدة المنصوص عليها في المادة (٥١) من اليوم التالي لانتهاج الأجل المحدد لتقديم الإقرار المنصوص عليه في المادتين ١٤، ١٩.

عليه في المادة (٢٦) من هذا القانون أو من السنة التي جرى خلالها التقدير على المكلف وفق أحكام المادتين (٣٠) و (٣٢) من هذا القانون أن يعيد النظر في الكشف السنوي أو بأي إجراءات اتخذها المقدّر... إلخ).

أما بالنسبة للمكلف الضريبة، فلم ينص المشرع الضريبي الأردني صراحة، على تاريخ بدء التقادم بالنسبة للمبالغ المدفوعة دون وجه حق، ويبدو ذلك واضحاً من نص المادة (٤١-أ) من القانون (إذا ثبت أن شخصاً من الأشخاص قد دفع عن أية سنة بطريقة الخصم أو خلافه مقدراً من الضريبة يزيد عن المقدار الصحيح المستحق عليه فيحق للشخص استرداد المبلغ الزائد الذي دفعه... إلخ) غير أن عبارة (إذا ثبت) الواردة في صدر النص يمكن أن تعيننا على تحديد تاريخ بدء التقادم بالنسبة للمكلف بالضريبة وهو تاريخ تحديد مقدار الضريبة من خلال الإشعار الخطي الذي يصدره المقدّر طبقاً للمادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل الأردني التي تنص فقرتها الأولى على ما يأتي: (إذا وافق المكلف على تعديل كشفه تحدد الضريبة على هذا الأساس ويبلغ المكلف ذلك بأشعار خطي).

والحقيقة أن العبرة بتحديد تاريخ بدء التقادم المسقط للدين الضريبي هو تاريخ تحقق الدخل الخاضع للضريبة، وهذا لا يتحقق إلا بقيام الواقعة المنشئة للضريبة، أما ما يعقب ذلك من إجراءات تختص بالتقدير أو الإشعار أو التحصيل فهي في حقيقة الأمر لا تتعدى كونها إجراءات إدارية لا تنشئ ديناً وإنما تكشف عنه وتحدد مقداره، ولذا تنص المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل الأردني على ما يأتي: (يعتبر الدخل أنه تأتى أو تم جنيته لأي شخص عند استحقاقه بصرف النظر عن تاريخ قبضه... إلخ).

وينقطع التقادم ببعض الإجراءات المنصوص عليها في القانون الضريبي أو القانون المدني ومثالها الإقرار، المطالبة، أو أي إجراء قضائي (م ٤٥٩، م ٤٦٠ / القانون المدني الأردني) الإخطار أو الإشعار بعناصر تقدير الضريبة أو بربطها أو التنبيه على المكلف بأداء الضريبة أو بالإحالة إلى لجان الطعن، وفي هذا الخصوص تنص المادة (٩١) من القانون الضريبي المصري رقم ٩١ لسنة

٢٠٠٥) وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، أو بالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن، وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد).

ومن هنا يتضح تاريخ بدء التقادم وأسبابه وانقطاعه، وتبقى علينا الإجابة عن سؤال هو هل يختلف موقف التشريعات الضريبية بين حق الدولة وحق المكلفين؟

وللإجابة عن هذا السؤال يمكن القول: إن موقف التشريعات الضريبية في ذلك الأمر يختلف، فمنها من يتشدد ويعتبر قانون الضريبة قانوناً مستقلاً له طبيعة خاصة، نظراً لما تتمتع به الضريبة من أهمية باعتبارها أداة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية ومالية؛ أي أن دين الضريبة له طبيعة خاصة، من ثم فإن تطبيق قواعد القانون المدني عليه تعطيل للدولة عن تحصيل الضريبة. ولذا فهي تمايز بين حق الدولة فتكون متشددة فيه وحق الأفراد على الدولة فتكون فيه أكثر مرونة... أما التشريعات الأخرى فتذهب إلى تطبيق القواعد ذاتها سواء ما كان منها متعلقاً بالمكلفين كدائنين أو الدولة كدائنة.

وعليه يتطلب الأمر توضيح موقف التشريعات الضريبية في التمييز بين حق الدولة في الرجوع على المكلف وحق المكلف وحق الأخير في الرجوع على الدولة.

١ - حق الدولة في الرجوع على المكلف:

ميّز المشرع الضريبي العراقي بالنسبة لمدة التقادم أو جوازه بين أمرين؛ الأول منهما ما يتعلق بالتقدير الإضافي، حيث تنص المادة ٣٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل (على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي ولها حق الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهر لديها وقائع مادية بضمونها الأخبار التحريري ولمدة خمس سنوات أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداءً من تاريخ تحقق الدخل، ولا يؤثر على حق السلطة المالية في الرجوع

بالتقدير عدم تبليغ الاشخاص به) هذه الحالة (التقدير الإضافي) أجاز المشرع للإدارة الضريبية الرجوع على المكلف خلال خمس سنوات يسقط بعدها حق الدولة بالتقادم.

أما الأمر الثاني، فإن المشرع الضريبي العراقي في سعيه لتوفير الحماية للمال العام فقد ذهب إلى أنه إذا تحققت الضريبة ولم يتم استيفاؤها لأي سبب كان، فلا يسري التقادم حتى يتم استيفاؤها أو شطبها بسبب وفاة المكلف دون تركه أو إفلاسه أو مغادرته العراق نهائياً دون أن يترك مალأ فيه.. إلخ.

أما المكلف الذي لم يتم تقدير دخله أصلاً، فإن حق الدولة بالرجوع لا يسقط بالتقادم مهما طال الزمن.

أما المشرع المصري فقد نص في المادة ٩١ من القانون تم لسنة ٢٠٠٥ (في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحدودة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون المدة ست سنوات إذا كان المكلف متهرباً من أداء الضريبة).

وهذا يعني، أن حق الدولة في المطالبة بما هو مستحق لها قبل المكلفين يجب أن يتم خلال خمس سنوات للمكلف حسن النية، وست سنوات للمكلف سيئ النية. والملاحظ أن المشرع المصري لم يفرق بين إعادة النظر (التقدير الإضافي) أو التقدير للمكلف الذي لم يتم تقدير دخله أصلاً، كما فعل المشرع الضريبي العراقي، كما أن الأخير لم يفرق - كما فعل المشرع المصري - بين المكلف حسن النية والمكلف سيئ النية^(١).

أما المشرع الضريبي الأردني، فالملاحظ عدم تنظيمه للأحكام العامة للتقادم الضريبي بنصوص خاصة واضحة، شأنه في ذلك شأن المشرع الضريبي العراقي، وهو عيب في التشريع يتطلب الأمر تلافيه عند التعديل أو

(١) د. مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق ص ٧٣٦ وقرار محكمة النقض المصرية رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣.

عند إصدار قانون جديد. ومع ذلك فإن نص المادة (٣٣) من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ تشيد إلى أن (للمدير أو الموظف الذي يفوضه خطياً وخلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الكشف السنوي المنصوص عليه في المادة (٢٦) من هذا القانون أو من السنة التي جرى خلالها التقدير على المكلف وفق أحكام المادتين (٣٠) و (٣٢) من هذا القانون أن يعيد النظر في الكشف السنوي أو بأي إجراءات اتخذها المقرر.

وهذا يعني، أن لوزير المالية أو الموظف المفوض من قبله إعادة النظر في التقدير خلال السنة أو خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم كشف التقدير الذاتي المنصوص عليه في المادة (٢٦)^(١) أو تبليغ إشعار التقدير بمقتضى أحكام المواد (٢٩، ٣٠، ٣١) أو من السنة التي جرى خلالها التقدير في حالة تقديم كشف التقدير الذاتي وفقاً للمادة (٣١)^(٢) أو بمعنى آخر فإن مدة التقادم في التقدير الإضافي أو إعادة التقدير هي أربع سنوات.

أما حق الدولة بشكل عام في الرجوع على المكلف، فلا يوجد نص في قانون ضريبة الدخل يشير إلى ذلك وبالرجوع إلى القانون المدني فإن المادة (٣٦٨) تنص على أنه «لا تسمع عند الإنكار دعوى المطالبة بالضرائب والرسوم المستحقة للدولة بمضي خمس سنوات، ويبدأ سريان هذه المدة في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق فيها... إلخ» ونرى أن على المشرع الضريبي مراعاة ذلك والنص عليه صراحة في حالة قانون ضريبة الدخل وعدم تركه تلافياً للاجتهاد وخاصة أن ثمة من يقول إن المال العام لا

(١) تنص المادة (٢٦) على أن (كل شخص له مصدر دخل أو أكثر أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية سنته المالية إلى مكتب تقدير ضريبة الدخل المختص كشفاً... إلخ).

(٢) تنص المادة (٣٠) على أنه (في الأحوال التي لا يقدم فيها الكشف المنصوص عليه في المادتين (٢٦ و ٢٧) من هذا القانون في الموعد المحدد يقوم المقدر بإجراء التقدير على ذلك المكلف في ضوء المعلومات المتوفرة لديه ويبلغه إشعاراً بالضريبة المستحقة عليه).

يتقادم، وحسناً ما فعله المشرع الأردني في قانون ضريبة المبيعات حيث نص في المادة (٤٣ب) «يتمتع على الدائرة المطالبة بالضرائب والغرامات المستحقة وفق أحكام هذا القانون بانقضاء خمس سنوات من تاريخ استحقاقها ما لم يوجد عذر شرعي يحول دون المطالبة خلال تلك المدة».

٢ - حق الأشخاص بالرجوع على الدولة:

حدد المشرع الضريبي العراقي مدة التقادم بالنسبة إلى حق الأشخاص بالرجوع واسترداد المبالغ المدفوعة بغير وجه حق بخمس سنوات، بالنسبة للأشخاص الذين دفعوا الضريبة بأنفسهم، أما من دفع الضريبة بأسلوب الحجز عند المنبع (المرتبات وغيرها)، فإن المشرع لم يحدد مدة للتقادم، ومن ثم يستطيع المكلف الرجوع إلى الدولة في أي وقت، وهذا عيب في التشريع حيث يتطلب الأمر تحقيقاً لمبدأ الاستقرار ألا تبقى تلك الفترة مفتوحة إلى ما لا نهاية.

أما المشرع الضريبي المصري فقد نص في المادة ٩١ من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (..... وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حق الاسترداد) وهنا يكون المشرع المصري قد ساوى بين الدولة والأفراد في رجوع كل منهما على الآخر مع اختلاف في بدء المدة للتقادم، فيكون في حالة رجوع الدولة من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار، أما في الحالة الأخرى فمن تاريخ تقدير الضريبة وتحديد دين الضريبة من حيث مقداره.

أما المشرع الضريبي الأردني، فلم ينص في قانون ضريبة الدخل على مدة معينة لسقوط حق المكلف بالرجوع، أي لم يحدد مدة لتقادم دين الضريبة بالنسبة للمكلف الذي دفع مقدراً من الضريبة يزيد عن المقدار الصحيح. وعلى هذا يجوز للمكلف الرجوع على الدولة في أي وقت، وهو المعنى المستفاد من نص المادة ٤١ من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥؛ حيث نص على أنه «إذا ثبت أن شخصاً من الأشخاص قد دفع عن أية سنة بطريقة الخصم أو خلافه مقدراً من الضريبة يزيد عن المقدار الصحيح المستحق عليه، فيحق

للشخص استرداد المبلغ الزائد الذي يصدر، ويعد المقدر شهادة بالمبلغ الواجب رده، وعلى وزارة المالية لدى تسلمه هذه الشهادة رد المبلغ المذكور فيها». وهو عيب في التشريع إذ لا يجوز عدم خضوع الديون الضريبية خاصة ما يتعلق منها لديون المكلف على الإدارة الضريبية للتقادم؛ لأن ذلك يتعارض مع مبدأ الاستقرار، ويربك العمل الإداري ويشيع الاضطراب في موازنة الدولة، فدرءاً لكل ذلك يتطلب الأمر تحديد مدة لتقادم دين الضريبة، وحسناً ما فعله المشرع الضريبي في قانون ضريبة المبيعات، حيث نص في المادة (٤٣-أ) على أنه "لا ينظر في أي مطالبة أو دعوى باسترداد الضريبة أو الغرامات التي مضى على تأديتها أكثر من ثلاث سنوات».

أما القانون المدني الأردني في المادة (٣٦٨-أ) فقد نص على أنه (لا تسمع الدعوى عند إنكار وعدم قيام العذر الشرعي إذا انقضت خمس سنوات على الحقوق الآتية.... ما يستحق رده للأشخاص من الضرائب والرسوم إذا دفعت بغير حق دون الإخلال بالأحكام الواردة في القوانين الخاصة.

وهذا يعني أنه إذا استوفت الدولة ضرائب أو رسوماً بدون وجه حق؛ أي أكثر مما هو مستحق لها، فللدافع أن يستردها خلال خمس سنوات من يوم دفعها، حتى لا تثري الدولة على حساب المكلف دون سبب شرعي. والسؤال المطروح هو هل يجوز أمام سكوت المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل المادة (٤١) الأخذ بنص المادة (٣٦٨-أ) من القانون المدني؟ وللإجابة عن هذا السؤال يمكن القول:

أ - إن القواعد العامة تقضي بأن المطلق يجري على إطلاقه، ومن ثم فما دامت المادة (٤١) لم تحدد مدة للتقادم وجعلت حق المكلف مطلقاً دون مدة معينة فإنه لا يجوز تقيد تلك المدة.

ب - إن القواعد العامة تقضي أن النص الخاص يقيد العام، وحيث إن القوانين الخاصة قد سارت على عدم تحديد مدة للتقادم، فلا يجوز في هذه الحالة الاستناد إلى النص في القوانين العامة.

ج - إن نص المادة (٣٦٨-أ) يقيد أصلاً بتطبيقه شرط عدم الإخلال بالأحكام الواردة في القوانين الخاصة.

خامساً - لا يشترط المشروعية في دين الضريبة:

يذهب الدكتور مصطفى رشدي شيحة^(١) إلى القول: «ومع ذلك فقد نجد في القانون الضريبي بعض الأفكار المختلفة الخاصة به التي ترجع إلى طبيعته المستقلة، فالقانون الضريبي يهتم أكثر بالواقع منه بالنوايا، والآثار أكثر من المشروعات والخطط، والنتائج أكثر من الأسباب. وعلى ذلك من الممكن أن نجد أحوالاً كثيرة يباشر فيها نشاط غير مشروع أو لا تتوافر فيه كافة الشروط القانونية، ومع ذلك فإن القانون الضريبي يعده مبرراً لفرض الضريبة. فالحصول على أرباح نتيجة تجارة غير مشروعة ليس مبرراً لعدم خضوع هذه الأرباح للضرائب».

وعليه فإن دين الضريبة يختلف عن الدين المدني الذي يتطلب أن يكون محل الالتزام غير مخالف للنظام العام والآداب، حيث نصت المادة ١٦٣ مدني أردني على أنه (١- يشترط أن يكون المحل قابلاً لحكم العقد. ٢- فإن منع الشارع التعامل في شيء أو كان مخالفاً للنظام العام أو الآداب كان العقد باطلاً).

ومن يتفحص نصوص التشريعات الضريبية^(٢)، يجد أن المشرع لم يتعرض لموضوع المشروعية من عدمها عندما تحدث عن إخضاع مصادر الدخل المختلفة للضريبة. كما أن هذه التشريعات، لم تقدم لنا تعريفاً لمصطلح الدخل بل اكتفت بتعداد مصادر الدخل الخاضع للضريبة التي وردت على سبيل المثال لا الحصر، كما أن المشرع في الأنظمة الضريبية السابقة قد اعتبر ضريبة الدخل ضريبة القانون العام تسري على الدخول القائمة من أية مهنة أو

(١) د. مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص ٧.

(٢) انظر المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والمادة

(٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني، والمادة رقم ٣ من قانون ضريبة الدخل

المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

نشاط غير منصوص عليه وغير خاضع لضريبة أخرى وغير مستثنى من الخضوع^(١). ويترتب على ذلك خضوع مصادر الدخل غير المشروع للضريبة، أو بعبارة أخرى لا يشترط لأجل الخضوع للضريبة أن يكون محل الضريبة مشروعاً أو نتاج عمل مشروع أو غير مخالف للأداب العامة.

وقد تناول الفقه والقضاء هذا الموضوع بكثير من الاهتمام حيث يذهب جانب كبير من الفقه^(٢) إلى أن الدخل غير المشروع يجب إخضاعه للضريبة للأسباب الآتية:

١ - أن القاعدة العامة هي أن الدولة تحصل على حقها في الضريبة من دخل

(١) نص المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل في العراق، تخضع للضريبة «كل مصدر غير معفو بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق» وتنص المادة (٣-٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني على خضوع «أرباح ومكاسب أي دخل غير مشمول في البنود (١-١) من هذه الفقرة التي لم تستثن بصراحة من هذه البنود والتي لم يضع إعفاء بشأنها بمقتضى هذا القانون أو أي قانون آخر» كما تنص المادة (٣٢-٣) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على خضوع (أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون).

(٢) من هذا الرأي الدكتور عاطف البنا مشار إليه في د. مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق ص١٨، والدكتور محمد سعيد عبد السلام . دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل، دار المعارف، القاهرة ١٩٦٦، ص٩٢، د. حسين خلاف: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٥٤، ص٩٧. ومن الفقه العراقي الدكتور صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة ١٩٦٥، ص١٢٤. ومن الفقه الأردني الدكتور عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه، مقدمة إلى طلبة كلية الحقوق جامعة القاهرة، ١٩٦٥، ص٢٤٦، والدكتور جهاد سعيد الخصاونة كتابه في المالية العامة، دار وائل، عمان، ٢٠٠٠، ص ٢٧٨ ورسالته للماجستير مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، دراسة تحليلية. عمان، ١٩٩٥، ص٦٢، والدكتور سالم الشوابكة. الدخل في التشريع الضريبي الأردني، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد ١١، العدد ٦، ١٩٩٦، ص٢٣٩.

المكلف أياً كان مصدره، والقول بغير ذلك، يتنافى مع العدل حيث نضع من يعمل بغير مشروعية، في وضع أفضل ممن يعمل بمشروعية، ومن ثم تحصل الضرائب من العمل المشروع ويترك صاحب العمل غير المشروع، فتصبح الضريبة بذلك عقوبة على العمل الشريف.

٢ - إن المشرع الضريبي لم يورد تعريفاً محدداً للدخل، وهذه قاعدة عامة في الأنظمة الضريبية، بل عمد إلى تعداد مكونات الدخل على سبيل المثال لا الحصر.

٣ - إن الدولة لا تهتم، وهي بصدد تحقيق الهدف المالي، إلا بالنتيجة المترتبة على النشاط الاقتصادي ومن ثم لا يهم أن يكون ذلك النشاط مشروعاً أو غير مشروع.

٤ - إن عدم خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة يجانب المنطق؛ لأن عقوبة المخالف لا تكون بإعفائه من الضريبة، بل على العكس إخضاعه لها فضلاً عما يقرره القانون لمن يخالف أحكامه.

٥ - لا يعني ذلك أن إخضاع الأرباح غير المشروعة هو اعتراف بالعمل غير المشروع، وإنما يقصد بذلك إخضاع هذه الأرباح للضريبة حتى في حالة عدم ثبوت مشروعيتهما، فمادام التاجر ضبط متلبساً بتحقيق ربح وجب تحصيل الضريبة منه، بغض النظر عن النشاط وقد لا تعرف الإدارة الضريبية حقيقة نشاطه ومصدر أرباحه إلا بعد القبض عليه، وهذا يعتبر ممسكاً جرمياً بنص القانون، فمادام هناك نشاط أدى لتحقيق ربح استحققت عليه الضريبة.

٦ - إن تحصيل الضرائب لا يمنع من اتخاذ الإجراءات الجنائية وخصم الضرائب من دخل تاجر المخدرات. وقد يدان التاجر، وقد يحصل على البراءة على الرغم من ارتكابه للجريمة. فالقاعدة أن الشك يفسر لصالح المتهم. وقد يحصل على البراءة على الرغم من حدوث الجريمة وتحققها، كأن يكون الخلل في الإجراءات مثلاً. فإذا أفلت من العقاب الجنائي، لا يجب أن يفلت من المحاسبة المالية وتحصيل الضرائب على أرباحه. أما في حالة ثبوت الجريمة، وصدر الحكم

بالإدانة على أساس اليقين، فالقاعدة أن الأموال أو الإيرادات التي تحصلت نتيجة الجريمة، يحكم بمصادرتها كربح تاجر المخدرات.

٧ - يتمسك البعض بحرفية القانون الضريبي، وقاعدة قانونية الضريبة (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون) ويرى أن القانون الضريبي قد نص بنصوص صريحة على إخضاع الأرباح أو الأنشطة المشروعة وغير المشروعة للضريبة دون أي قيد. مثال ذلك نص الفقرة أ من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني (يخضع للضريبة الدخل الذي يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها من ... إلخ) ولم يحدد المشرع ضرورة أن يكون صافي الأرباح والدخول مشروعاً أو غير مشروع.

ويذهب القضاء الأردني إلى تأييد خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة، كما يبدو ذلك واضحاً من القرارين الآتيين:

١ - قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ٨٥/٦٧ الصادر بتاريخ ٣٠/٥/١٩٨٥ الذي جاء فيه «أما بالنسبة للدخل القائم من الرشوة ولما لم تقدم لدينا أية بينة مقنعة تثبت عكس ما توصل إليه المقدر بهذا الخصوص تقرر الإبقاء عليه ومحاسبة المكلف عن هذا الدخل»^(١).

٢ - قرار محكمة التمييز رقم ٧٧/٢٨٠ والصادر في ١٤/٨/١٩٧٧ حيث جاء فيه «أن الفقرة أ من المادة ٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ أو حيث فرض الضريبة على أرباح ومكاسب أي عمل أو أية حرفة أو تجارة... إلخ، فيتضح من هذا النص الذي ورد مطلقاً أن أي دخل يتأتى للمكلف يخضع للضريبة سواء كان مصدراً مشروعاً أو غير مشروع، وبما أنه ثابت من البينة الواردة في الدعوى أن المكلف كان يتاجر بالمخدرات، فإن اعتبار دخله من هذا المصدر خاضعاً للضريبة واقع في محله».

٣ - قرار محكمة التمييز الأردنية رقم ٧٧/٤١٣ حيث جاء فيه «إن من المتفق

(١) تمييز حقوق (٧٧/٢٨٠) مجلة نقابة المحامين الأردنيين، ١٩٧٧، العددان (١١، ١٢)، ص ١٥٣١.

عليه فقهاً وقضاً أن الدخل المتأتي للمكلف من مصدر غير مشروع كالاتجار بالمخدرات خاضع لضريبة الدخل».

٤ - قرار محكمة الدستورية العليا في مصر حيث قضت فيه (أن الأصل أن يتوخى المشرع بالضريبة التي يفرضها أمرين: يكون أحدهما أصلاً مقصوداً منها ابتداءً، ويتمثل في الحصول على غلتها لتعود إلى الدولة وحدها تصبها في خزانتها العامة لتعينها على مواجهة نفقاتها، ويكون ثانيهما مطلوباً بصفة عرضية أو جانبية أو غير مباشرة كاشفاً عن طبيعتها التنظيمية دالاً على التدخل بها لتغيير الأوضاع القائمة، وبوجه خاص من خلال تقييد مباشرة الأعمال التي تتناولها أو حمل المكلفين بها - عن طريق عبئها - على التخلي عن نشاطهم وعلى الأخص إن كان مؤثماً جنائياً كالتعامل في المواد المخدرة)^(١).

٥ - قرار محكمة استئناف الإسكندرية الذي جاء فيه (... ومن حيث إنه من الناحية الموضوعية فمصلحة الضرائب تنعى على الخبير المحاسب عدم احتساب أرباح الممول من أعمال التهريب على الرغم من ثبوت تلك الأعمال وما تدره من أرباح طائلة)^(٢).

وإذا كان الرأي الراجح فقهاً وقضاً خضوع الدخل غير المشروع للضريبة، فإن لمحكمة المنصورة^(٣) رأياً مخالفاً أفصحت عنه في حكمها الذي جاء فيه «إن الأصل في التعامل الإباحة والمشروعية، فالشيء يكون غير قابل للتعامل فيه إذا كان غير مشروع، وعدم المشروعية يرجع إلى نص في القانون أو إلى مخالفة النظام العام والآداب.. ونص القانون الذي يمنع من التعامل في الشيء مبني على اعتبارات ترجع في ذاتها إلى النظام العام أو إلى الآداب، فما

(١) د. موفق محمد السمور، المرجع السابق، ص ١٨٧.

(٢) المرجع نفسه، ص ١٨٩.

(٣) النص الكامل لحثثيات الحكم مشار إليه في د. مصطفى رشدي شيحة. مرجع سابق، ص ١٩-٢٢.

ورد بشأنه نص يحرم التعامل فيه إنما هو في الوقت ذاته مخالف للنظام العام أو الآداب أو لهما معاً. ووجود النص دليل على عناية المشرع بالأمر، فأثر أن يورد له نصاً يحرم به نشاطاً تستلزم ظروف المجتمع تحريمه. كما حظر المشرع المصري الاتجار بالمخدرات ومن ثم يكون المحل غير مشروع إذا كان مخالفاً للنظام العام أو الآداب، ولا يجوز أن يكون محلاً للالتزام. ولما كان كذلك، وكان الاتجار بالمخدرات عملاً غير مشروع ومخالفاً للنظام العام والآداب ورد بشأنه قانون يحرمه، ومن ثم لا يجوز أن يكون محلاً للالتزام الضريبي. والالتزام الضريبي لا يكون إلا بنص، وقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لم ينص صراحة على فرض ضريبة على تجارة المخدرات؛ لأنها عمل غير مشروع. والأصل في القانون المشروعية، والقول بغير ذلك يعني أن المشرع قد أباح تجارة المخدرات...

وفي مجال العرف القضائي، لا يستقيم مع المنطق أن يقف المتهم في قفص الاتهام أمام محكمة الجنايات، يدافع عن براءته من تهمة الاتجار بالمخدرات، ثم يقف أمام القضاء المدني يطعن في تقدير أرباحه في التجارة ذاتها... نخلص مما سبق أن لا ضريبة على عمل غير مشروع كفله المشرع بقوانين ضرائب تعاقب ممارسيه وتصادر أموالهم الملوثة بالجريمة...

الفصل الثالث

الضمانات القانونية لتحصيل دين الضريبة

أدت الطبيعة الخاصة للقانون الضريبي من حيث استقلاليته وذاتيته وأهدافه إلى اختلاف الضمانات القانونية لتحصيل دين الضريبة عن الضمانات الأخرى المقررة للديون المدنية؛ ذلك لأن القانون الضريبي، هو وسيلة للدولة لتحقيق برامجها السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية، ومن ثم تأمين الوسائل التقليدية في تحصيل ديون الضريبة قد يؤدي إلى ضياع لأموال المجتمع، أو بعبارة أخرى فإن القانون الضريبي يهدف إلى تمويل الخزنة العامة بالأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة، تلك الأموال التي تعد الضريبة مصدراً مهماً من أهم مصادرها، الأمر الذي يتطلب أن يكون فرضها وتحصيلها يخضع لقواعد خاصة تتفق مع الطبيعة الخاصة لتلك الأموال. وسنتناول فيما يأتي تلك الضمانات:

أولاً - المنع من السفر:

منح القانون الضريبي حقوقاً للإدارة تتمثل بالإجراءات التحفظية لضمان الحصول على دين الضريبة، حتى ولو لم يتحدد بعد دين الضريبة إذا خشيت لسبب أو لآخر ضياع تلك الأموال. ولذا نصت المادة (١٠٧) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه «إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزنة معرضة للضياع فلرئيسها أن يحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بموجب هذا الأمر حجزاً تحفظياً، ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار رئيس المصلحة، أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة .. إلخ». وبالتالي لم يرد نص في هذا القانون يمنع المكلف من السفر، كما سنرى في التشريعين الأردني والعراقي.

أما في الأردن فقد نصت الفقرة (أ) من المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل على أنه «يجوز للمقدر إجراء التقدير على أي شخص على وشك مغادرة المحكمة نهائياً قبل نهاية السنة وفرض الضريبة المستحقة عليه خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه بمذكرة خطية بذلك، ويجوز للمدير أن يطلب إلى السلطات المختصة عدم السماح بمغادرة المملكة إلى أن تسوى قضيته أو يقدم كفالة لضمان دفع المبلغ».

كما نصت الفقرة ب من المادة نفسها «بالرغم مما ورد في أي قانون آخر لرئيس الوزراء بناءً على تنسيب الوزير إصدار أي أوامر يراها مناسبة بهدف تحصيل الضريبة المستحقة على المكلفين بما في ذلك منع المتخلفين منهم عن السفر خارج المملكة».

كما تنص المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ على أنه «إذا اقتنعت السلطة المالية بأن أحد الأشخاص يحاول السفر إلى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المقررة عليه... فلها أن تطلب من الجهات المختصة تأخيرة أو منعه من السفر... إلخ».

وتنص المادة (٥٢) من القانون نفسه «لوزير أو من يخوله أن يحجز الأموال التي يحاول أصحابها إخفاءها أو تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز إلا بتقدير الضريبة وجبايتها أو تقديم كفيل مليء يتعهد لدفعها».

وحيث إن حرية الفرد في التنقل بحسب رغبته تعتبر من المبادئ الدستورية التي نصت عليها دساتير العالم، ومنها الدستور الأردني في المادة التاسعة حيث تنص على أنه «لا يجوز إبعاد أردني من ديار المملكة، ولا يجوز أن يحظر على أردني الإقامة في جهة ما ولا أن يلزم بالإقامة في مكان معين، إلا في الأحوال المتبعة في القانون»، وكذلك المادة (٧) التي تنص على أن (الحرية الشخصية مصونة). كما تنص المادة (٤١) من الدستور المصري على أنه «لا يجوز منع أحد من التنقل إلا بأمر تستلزمه ضرورة التحقيق وحماية أمن المجتمع ويصدر هذا الأمر من القاضي المختص أو النيابة العامة وذلك وفقاً

لأحكام القانون». فإن تلك النصوص توضح مدى الحماية التي أولاها المشرع الضريبي لدين الضريبة والتي تصل إلى حد منع المكلفين من السفر، على الرغم من مخالفتها للقواعد الدستورية وحقوق الإنسان والعهود الدولية وهي حماية فرضتها الطبيعة الخاصة للقانون الضريبي وما يتمتع به من استقلال وذاتية بالإضافة إلى الأهداف التي يتوخى المجتمع تحقيقها من خلاله... فنص المادة (٤٠) من القانون الأردني أطلقت يد الإدارة من جهة، ويد رئيس الوزراء من جهة أخرى ليقيد حرية التنقل لأي شخص مكلف دفع الضريبة حتى قبل تقديرها أو اكتسابها الدرجة القطعية لمجرد أن ذلك الشخص على وشك مغادرة البلاد أو أنه قد امتنع عن تسديد الضريبة. ومن ثم فإن هذا النص قد افتقر إلى حالة الضرورة التي تسوغ تقييد حرية المكلفين، فالتخلف عن سداد الدين الضريبي يقتضي التنفيذ على أموال المدين بحجزها تنفيذاً أو احتياطياً، وليس حجز المكلفين أنفسهم^(١) وبهدف توضيح الاختلاف بين الدين الضريبي والدين المدني نورد نص المادة ١٥٧ من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردنية وهو (إذا اقتنعت المحكمة أو قاضي الأمور المستعجلة بناءً على ما قدم من بيانات بأن المدعى عليه أو المدعي الذي أقيمت ضده دعوى متقابلة قد تصرف بجميع أمواله أو هربها إلى خارج البلاد أو أنه على وشك أن يغادرها وذلك رغبة منه في تأخير دعوى الخصم أو عرقلة تنفيذ أي قرار، قد يصدر في حقه جاز للمحكمة أو قاضي الأمور المستعجلة أن تصدر مذكرة تأمره بها المثل أمامها في الحال لبيان الأسباب التي تحول دون تقديمه كفالة مالية أو عدلية من كفيل مالي لضمان ما قد تحكم به عليها، أو إذا تخلف عن بيان السبب أو امتنع عن بيان السبب أو امتنع عن تقديم الكفالة تقرر منعه من مغادرة البلاد نتيجة الدعوى).

(١) د. جهاد الخصاونة: الضمانات الدستورية . مرجع سابق، ص ٤٨٢.

ويتضح من هذه المادة أن منع السفر هنا لا يتم إلا بقرار من المحكمة أو قاضي الأمور المستعجلة أو يستند قرار هذه الجهات إلى أسباب وأدلة إثبات لكي تقدر منع المدين من السفر. على عكس الحالة في الدين الضريبي حيث خول قانون الضريبة هذه الصلاحية إلى المدير (المادة ٤٠ فقرة أ) قبل انتهاء السنة المالية، أي قبل استحقاق الضريبة أو رئيس الوزراء (المادة ٤٠ فقرة ب) بالنسبة للضريبة المستحقة.

كما أجاز قانون التنفيذ الأردني في المادة (١٦) لرئيس التنفيذ إذا اقتنع من البيئة المقدمة بأن المدين قد تصرف في أمواله أو هربها أو أنه على وشك مغادرة البلاد ولم يقدم كفالة مصرفية أو عدلية من كفيل مليء لضمان التنفيذ منعه من السفر لحين انقضاء الدين. وفي هذا الأمر لا يجوز التنفيذ إلا بسند تنفيذي اقتضاء لحق محقق الوجود (المادة ٦ من قانون التنفيذ) ونعني بالسند الأحكام الصادرة عن المحاكم الشرعية والحقوقية والدينية والجزائية (الفقرة أ من المادة ٦).

أما المشرع المصري فحسناً ما فعله حيث نص في المادة (٤١) من الدستور على أنه لا يجوز منع أحد من المتنقل إلا بأمر تستلزمه ضرورة التحقيق وصيانة أمن المجتمع، ويصدر هذا الأمر من القاضي المختص أو النيابة العامة، وعليه فإن منع المكلف، باعتباره مواطناً، من الانتقال لا يجوز إلا في حالتين: أن يكون المنع لازماً للتحقيق، أو أن يكون المنع تستلزمه صيانة أمن المجتمع، ولا يجوز لأسباب ضريبية منع المكلف من الانتقال؛ لأن هذه الأسباب لا تشكل تهديداً لأمن المجتمع. كما يجب أن يصدر المنع - وهذا هو المهم - من القاضي المختص أو النيابة العامة. وفي هذا المعنى قضت محكمة القضاء الإداري في حكم لها صادر في ١٨/٤/١٩٩٥ رقم ٤٦١ على أنه لا يجوز المنع من السفر لتمكين الإدارة من استرداد مستحقات مالية على المدعي عليه.

ثانياً - تحريك الدعوى في الدين الضريبي:

في القانون الجنائي، النيابة العامة هي الجهة التي يجوز لها تحريك الدعوى الجزائية، ولها وحدها حق مباشرة الدعوى أمام المحكمة المختصة، وهذا ما هو

معمول به في مصر، حيث إن النيابة العامة هي الجهة المختصة بإقامة الدعوى ومباشرتها^(١) وكذلك الحال في الأردن، حيث ينص قانون أصول المحاكمات الجزائية بأن (النيابة العامة هي الجهة المختصة بإقامة دعوى الحق ومباشرتها ولا تقام من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون). أما بالنسبة إلى سياق تحريك الدعوى الجزائية الضريبية، فإن المشرع لا يجيز للنيابة العامة تحريك الدعوى الجنائية بالنسبة للجرائم الضريبية إلا بعد تقديم طلب من الإدارة الضريبية.

وفي هذا السياق تنص المادة ١٣٧ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه (لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناءً على طلب كتابي من الوزير).

أما في الأردن فتتنص المادة (٣٧) من قانون الضريبة على المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤ على أنه (ترفع الدعوى في الجرائم المنصوص عليها في قانون ضريبة الضريبة العامة على المبيعات بناءً على طلب المدير).

غير أن قانون ضريبة الدخل الأردني جاء خالياً من نص صريح على صلاحية المدير العام في تحريك الدعوى وهو نقص في التشريع نأمل من المشرع تلافيه، ومع ذلك فقد نجد في الفقرة (٤) من المادة (٣) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم ٩ لسنة ١٩٦١ المعدل ضالتنا في القول إن الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة برفع الدعوى، فقد ورد في ذلك النص أنه (إذا كانت المجني عليه هيئة أو مصلحة تفعيل الشكوى أو الادعاء الشخصي بناءً على طلب خطي من الهيئة أو رئيس المصلحة المجني عليها). وحيث المادة (٤٧) من قانون ضريبة الدخل وفي الفقرة (أ) قد نصت على أنه «تقوم دائرة ضريبة الدخل بتنفيذ أحكام القانون وترتبط بوزير المالية ويكون لها مدير عام

(١) د. أستاذنا المرحوم سيد عبد المولى: الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي، القاهرة ١٩٨٣، ص ٣١.

...إلخ» تكون الإدارة الضريبية استناداً إلى النصين السابقين هي الجهة المختصة بتحريك الدعوى والمقصود بالإدارة الضريبية هنا هو شخص المدير العام حصراً وليس غيره.

ثالثاً - دين الضريبة دين ممتاز:

حق الامتياز هو ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين له صفة مميزه خاصية التفضيل أو الأولوية على كافة الدائنين الآخرين ولو كانت ديوناً مضمونة، كما يمكن أن يعرف بأنه حق عيني تبقي يتقرر بنص القانون على جميع أموال المدين أو على عقار أو منقول معين منها، ضماناً للوفاء بدين معين مراعاةً لصفته وطبيعته، ويخول الدائن أسبقية اقتضاء حقه من المقابل النقدي لهذه الأموال متقدماً على سائر الدائنين العاديين أو الدائنين التالين له في المرتبة.

كما وتعرف المادة ١٤٢٤ من القانون المدني الأردني الامتياز بأنه (حق عيني تابع يخول الدائن أسبقية اقتضاء حقه مراعاة لصفته ويقرر بنص القانون).

ويكون الامتياز عاماً أو خاصاً من حيث أن يشمل جميع أموال المدين أو قسماً منها، فأصحاب الامتياز العام يستوفون ديونهم من أموال المدين جميعها ترجيحاً على غيرهم، أما أصحاب الديون الذين لهم حق الامتياز الخاص فيستوفون ديونهم من مال المدين التي تعلق بها حق الامتياز وليس لهم امتياز على غيره من أموال المدين؛ أي أن الامتيازات الخاصة قد ترد على منقول أو قد ترد على عقار.

وهكذا فإن الديون الممتازة تدفع قبل الديون الأخرى حتى وإن كانت تلك الديون مثقلة برهن حيازي^(١). ويعني ذلك أنه لو أن عقاراً معيناً عليه تراحم من

(١) الرهن الحيازي، عرفته المادة ١٣٧٢ من القانون المدني الأردني بأنه (هو احتباس مال في يد الدائن أو يد عدل ضماناً لحق يمكن استيفاءه منه كله أو بعضه بالتقدم على سائر الدائنين).

قبل الدائنين ومن بينهم ديون ممتازة وديون مضمونة برهن عقاري فإن الديون الممتازة هي التي تستولي على كل الثمن.

وبالنسبة للقانون الضريبي فقد جعل المشرع الضريبي المصري دين الضريبة ديناً ممتازاً على جميع أموال المدين من منقول أو عقار. كما أعفى المشرع امتياز المبالغ المستحقة للخرينة العامة من الشهر إذا ورد على عقار. كما أوجب استيفاء دين الضريبة من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت قبل أي حق آخر. ولذا فقد نصت المادة ١٠٢ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه (تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية، وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها).

كما نصت المادة ١٤٣٣ من القانون المدني الأردني على أنه:

١ - للضرائب والرسوم والحقوق الأخرى من أي نوع كانت المستحقة للحكومة امتياز بالشروط المقررة في القانون الصادرة بهذا الشأن.

٢ - وتستوفى من ثمن الأموال المتعلقة بالامتياز في أي يد كانت قبل أي حق آخر عدا المصروفات القضائية.

وكذلك نصت المادة (١٢)، الفقرة أ، من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ٦ لسنة ١٩٥٢ (... وتعتبر الأموال الأميرية المستحقة مؤمنة بالدرجة الأولى بأية أموال غير منقولة عائدة للمكلف).

وبهذا يكون المشرع قد خرج فيما يتعلق بالضرائب والرسوم على قواعد القانون الخاص (القانون المدني) لكل من حقوق الامتياز العامة والخاصة؛ ذلك لأن حقوق الامتياز العامة ترد على أموال المدين جميعها، حيث تخول الدائن استيفاء دينه مقدماً على غير من الدائنين ولا تخضع لنظام الشهر ولو كان محلها عقاراً إلا أنه لا يثبت فيها حق التتبع على ذلك العقار أو المنقول المعين.

أما دين الضريبة فيختلف عن الامتيازين الخاص والعام، فالنسبة لحقوق الامتياز العامة حيث يعطى للخزانة حق التتبع إذا انتقلت ملكية المال المثلل به الامتياز للغير. كما يختلف عن حقوق الامتياز الخاصة حيث يمنح دين الضريبة امتيازاً عاماً على جميع أموال المدين منقولة كانت أو عقارية، ولا يتطلب بالنسبة لها الشهر أو العلانية على عكس الحال بالنسبة لحقوق الامتياز الخاصة التي لا ترد على عقار أو منقول معين ويتطلب فيها الشهر والإعلام.

ويعود السبب في إعطاء ديون الضريبة والرسوم المماثلة لها مثل هذا الامتياز إلى حرص المشرع على تمكين الدولة باعتبارها صاحبة السيادة العامة ورعاية الصالح العام من توفير الأموال العامة للنهوض بمسؤوليتها في تحقيق الصالح العام. وتأكيداً لذلك ذهبت محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٧٤ لسنة ١٩٧٣ إلى القول: إن القانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٥٥ قد نص في المادة ٩٠ منه على أنه (تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً على أموال المدين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى الخزانة بحكم القانون)، وهو بذلك إنما يقدر للخزانة العامة - مصلحة الضرائب - حق امتياز عام على أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها، فيجري عليها ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة (١١٣٤) من القانون المدني من حقوق الامتياز العامة لا يجب فيها الشهر ولا يثبت فيها حق التتبع ولو كان محلها عقاراً غير محمل بداية دين الضريبة، واكتفى بما قدره من ضمانات ووسائل خاصة للتحفظ على حقوق الخزانة فضلاً عن الضمانات العامة في القانون ..إلخ.

وتأكيداً للأهمية الخاصة التي أولاها المشرع لدين الضريبة فقد خص هذا الدين برعاية خاصة يتمايز فيها عن بقية الديون الأخرى المستحقة للدولة دون غيرها من الأموال الأميرية^(١) يبدو ذلك واضحاً من خلال أن قانون تحصيل

(١) تعرف المادة (٢) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ٦ لسنة ١٩٥٢ الأموال الأميرية بأنها (جميع أنواع الضرائب والرسوم والغرامات والذمم والديون المستحقة للخزانة المالية).

الأموال الأميرية رقم ٦ لسنة ١٩٥٢ الأردني قد خول في المادة ٤ تحصيل الأموال الأميرية للجنة أطلق عليها لجنة تحصيل الأموال الأميرية تؤلف من الحاكم الإداري^(١)، رئيساً ومن محاسب المقاطعة أو أحد أعضاء مجلس الإدارة المنتخبين عضوين... إلخ)؛ أي أن هذه اللجنة هي المختصة بتحصيل الأموال الأميرية كافة ما عدا دين الضريبة؛ حيث خول مدير ضريبة الدخل صلاحية الحاكم الإداري وفقاً لقانون تحصيل الأموال الأميرية؛ فقد نصت الفقرة أ من المادة ٢٧ من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١ لسنة ١٩٨٨ المعدل على ما يأتي: (إذا لم تدفع الضريبة أو المبالغ المستحقة للدائرة خلال المدة المنصوص عليها في هذا القانون، فعلى الدائرة مطالبة المكلف بدفعها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ، فإذا تخلف عن دفعها خلال هذه المدة فيتم تحصيلها وفقاً لأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول بها، ويمارس المدير جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري وللجنة تحصيل الأموال الأميرية بمقتضى هذا القانون).

كما تنص الفقرة ب من المادة ذاتها على أنه (يعتبر تبليغ المكلف بوجوب دفع الضريبة والمبالغ المستحقة بموجب هذا القانون كافياً لغايات مباشرة المدير في اتخاذ إجراءات الحجز والتنفيذ وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية ذلك دون حاجة لاتخاذ أي من إجراءات التبليغ أو النشر المنصوص عليها في المادتين (٦) و (٧) من القانون المذكور).

كما ينص قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ المعدل في المادة (٣٩) على أنه (إذا لم تدفع الضريبة والمبالغ الإضافية والغرامات خلال المدة المعينة بموجب هذا القانون فعلى المقدر أن يبلغ المكلف مذكرة يكلفه فيها دفع أي منها خلال مدة يعينها لذلك، فإن لم يتم الدفع خلال المدة المعينة في تلك المذكرة يجوز للمقدر أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به، وفي هذه الحالة يمارس المقدر جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري ولجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص عليها في القانون المذكور).

(١) الحاكم الإداري كما عرفته المادة ٢ هو المحافظ أو المتصرف أو مدير القضاء.

وأَسباب ذلك أيضاً الطَبِيعَةُ الخاصَّة لقانون الضريبة؛ حيث إن ما يتصف به من استقلالية وذاتية جعل لدين الضريبة خصوصية تختلف عن أي دين آخر، وإن كان من الديون الممتازة بل حتى وإن كان من ديون الدولة الأخرى الممتازة؛ ذلك لأن برامج الدولة ومصالح الأفراد إنما ترتبط بمدى قدرة الدولة على تحصيل الضريبة.

والسؤال الذي يطرح هنا هو هل يختلف دين الضريبة باختلاف نوع الضريبة؟ أو بعبارة أخرى هل يختلف نوع الدين الممتاز خاصاً أو عاماً باختلاف نوع الضريبة فيكون عاماً في بعض الضرائب ويكون خاصاً في بعضها الآخر؟

للإجابة عن هذا السؤال نورد فيما يلي القرار التفسيري للديوان الخاص رقم ١٢ لسنة ١٩٩٢ (قرار بالأكثرية) تاريخ ١٩٩٢/٨/٦ والرأي المخالف به.

وقد جاء في القرار الأول (اجتمع الديوان الخاص بتفسير القوانين بناءً على طلب دولة رئيس الوزراء بكتابه رقم ض١/٣٢١١ تاريخ ١٩٩١/٤/٢٢ لتفسير المادة ٣٩ من قانون ضريبة الدخل رقم ١٩٨٥/٥٧ على ضوء المادتين (١٤٢/أ) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ١٩٥٢/٦ وبيان إذا ما كانت ضريبة الدخل تعتبر مؤمنة بالدرجة الأولى بأية أموال غير منقولة عائد للمكلف أم لا. ومن أن لها حقاً في استيفاء الضريبة من ثمن العقار الموضوع تأميناً لديون أخرى.

وبعد الاطلاع على كتاب وزير المالية رقم أ/١/ تاريخ ١٩٩١/٤/١٣ وتدقيق النصوص يتبين ما يلي:

(المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ١٩٨٥/٥٧ تنص على ما يأتي: (إذا لم تدفع الضريبة خلال المدة المعينة بموجب هذا القانون فعلى المقدر أن يبلغ المكلف مذكرة يكلفه فيها بدفع الضريبة المستحقة خلال مدة يعينها ذلك، فإذا لم يتم الدفع خلال المدة المعينة في تلك المذكرة، يجوز للمقدر أن يشرع بتطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به، وفي هذه

الحالة يمارس المقدر جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري ولجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص عنها في القانون المذكور).

(وعرفت المادة الثانية من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ١٩٥٢/٦ بأنها تعني جميع أنواع الضرائب والرسوم والغرامات والذمم والديون المتحققة للخزانة المالية).

(ونصت المادة (١٤/أ) من القانون ذاته على أن الأموال الأميرية المستحقة تعتبر مؤمنة بالدرجة الأولى بأية أموال غير منقولة عائد للمكلف).

يستفاد من هذه النصوص أن ضريبة الدخل المستحقة على المكلف تعتبر أموالاً أميرية ويجوز تحصيلها وفقاً للإجراءات المتبعة في تحصيل الأموال الأميرية، كما أنها تعتبر مؤمنة بالدرجة الأولى بأية أموال غير منقولة عائد للمكلف. وفي هذا المجال يقتضي تحديد المعنى المقصود من عبارة - مؤمنة بالدرجة الأولى الواردة في النص المشار إليه.

وفي ذلك نجد أنه من المتفق عليه أن الضرائب والرسوم المستحقة للدولة هي كأموال أميرية يترتب لها حق امتياز على أموال المكلفين، فإذا كانت هذه الضرائب مفروضة على مال معين من أموال المكلف كضريبة الأراضي والأموال والمسققات، فيكون الامتياز امتيازاً خاصاً يعطي الدولة حق استيفاء الضريبة من المال ذاته ترجيحاً على غيرها من الدائنين عملاً بأحكام المادة (١١٥) من قانون الإجراء رقم ١٩٥٢/١٣.

وعليه، فإن تطبيق أحكام المادة (١٤/أ) من قانون تحصيل الأموال الأميرية على هذا النوع من الضرائب يوجب اعتبار حق الامتياز حقاً من الدرجة الأولى من بين أصحاب حق الامتياز العام.

وبتعبير آخر، فإن عبارة نص المادة (١٤/أ) من قانون تحصيل الأموال الأميرية التي تعتبر المال الأميري مؤمناً بالدرجة الأولى بأموال المكلف، إنما يعني أنه مؤمن بالدرجة الأولى في حق الامتياز المقرر قانوناً لهذا المال. فيكون

مؤمناً بالدرجة الأولى من حق الامتياز العام كما يكون بالدرجة الأولى من حق الامتياز الخاص.

وحيث إن ضريبة الدخل هي من الضرائب التي تفرض على الأرباح والمكاسب التي يجنيها المكلف من مختلف نشاطه الحياتي وليست ضريبة مفروضة على ملك بعينه، فهي من النوع الثاني من الضرائب التي لها حق امتياز من الدرجة الأولى من بين أصحاب حق الامتياز العام.

وحيث إن الدائن في سند تأمين عقاري هو صاحب امتياز خاص في استيفاء دينه من ثمن العقار. وحيث إن أصحاب حق الامتياز الخاص يتقدمون في استيفاء ديونهم من ثمن العقار بحق الامتياز الخاص على دين الخزنة العامة الناشئ عن استحقاق ضريبة دخل على المكلف مالك العقار.

أما القرار المخالف فقد جاء فيه:

(بعد التدقيق والمداولة واستعراض أحكام المادة (١٤-أ) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم ١٩٥٢/٦ التي تعتبر الأموال الأميرية المستحقة مؤمنة بالدرجة الأولى بأية أموال غير منقولة عائدة للمكلف، وقرر ديوان التفسير رقم ١٩٨٧/١١ الذي قرر فيه تفسير المادة (١٤) المذكورة بأن الأموال الأميرية تعتبر مؤمنة بالدرجة الأولى بأية أموال غير منقولة عائدة للمدين ولو كان ذلك المال غير المنقول موضوعاً تأميناً لديوان خاصة سابقة، وقرر ديوان التفسير رقم ١٩٩٠/١٥ الذي قرر تفسير المادة (١٤) المشار إليها أيضاً في معرض تفسيره للمادة (٢٧٣) من قانون الجمارك بأن تزامم دائرة الجمارك في استيفاء حقوقها عن طريق حجز مال غير منقول مع دائن مرتتهن لهذا المال في الحجز وبموجب سند تأمين منظم بحسب الأصول يعطي الدائن المرتتهن حق الرجحان على دائرة الجمارك في استيفاء دينه من المال المحجوز، ونص المواد (١٤٢٤، ١٤٢٥، ٢١٨، ٢٣٩) من القانون المدني.

يستفاد من هذه النصوص ومضمون قراري التفسير أن هناك غموضاً قد لحق في فهم نص المادة (١٤-أ) من قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم

٦/١٩٥٢م وأن الديوان الخاص بما له من سلطة بموجب المادة (١٢٣) من الدستور قد أزال هذا الغموض في قراره ١٩٨٧/١١ وأصبح النص واضح الدلالة ولا يقبل التأويل أو التخصيص، لأن المطلق يجري على إطلاقه ما لم يقدّم دليل التقيد نصاً أو دلالة، ولا يجوز الانحراف في تفسير عبارة هذا النص ما دامت واضحة عن طريق تفسيرها لتعرف إرادة المشرع وحملها على غير معناها الذي أصبح واضحاً وزال عنه كل إبهام وغموض، وذلك بقريضة افتترضتها المادة (١٢٣) من الدستور بعد قرار التفسير المشار إليه، إننا نرى بهذا المعنى أن الديوان بعد أن أزال ما شاب هذا النص من إبهام وغموض بقراره السابق رقم (١١) أصبح غير مختص؛ لأن هذا الطلب في حقيقته هو طلب شرح لهذه المادة وهذا الأمر لا يدخل في مهام الديوان عملاً بأحكام الدستور، ولا نجد ما يجوز معه حمل قرار التفسير رقم (١٥) على أنه تعديل لهذه المادة أو للقرار السابق حتى يمكن اللجوء للتفسير مرة أخرى.

وعلى الرغم مما بيناه واستطراداً في المداولة والمناقشة، فإننا نجد أنه لا بد من التفريق بين الامتياز العام والامتياز الخاص الواردين في القانون المدني ومركز دين الخزينة بين هذه الامتيازات، فالعام هو حق تقديم صاحبه على سائر الدائنين العاديين في استيفاء دينه بينما الخاص هو حق صاحبه في استيفاء دينه قبل أصحاب الديون الأخرى على منقول أو عقار معين.

وحيث إن المادة (١٤٢٤) من القانون المدني عرفت حق الامتياز بأنه حق عيني تابع يخول الدائن أسبقية اقتضاء حقه مراعاة لصفته، ويتقرر بنص القانون بما يفيد أن حق الامتياز مقرر لصفة الحق لا لصفة المدين.

وحيث إن الأموال الأميرية ذات صفة خاصة تتعلق بمصلحة الدولة والمجتمع فهي وإن كانت من أصحاب حقوق الامتياز العام إلا أنها وبحكم صراحة المادة (١٤-أ) المذكورة تسبق في المرتبة حقوق الامتياز الخاصة المقيدة على الأموال غير المنقولة مهما كان قيدها.

لهذا ونتيجة لما أوضحناه فإننا لا نزال نرى خلافاً لرأي الأكثرية المحترمة أن الأموال الأميرية بما فيها ضريبة الدخل تعتبر مؤمنة بالدرجة الأولى بأية

أموال غير منقولة عائدة للمكلف، ومن حق دائرة ضريبة الدخل استيفاء الضريبة من ثمن العقار الموضوع تأميناً لديون أخرى سابقة في المرتبة لأصحاب حق الامتياز الخاص.

ومن خلال ذلك يتضح أن الرأي الأول يذهب إلى:

١ - أن الضرائب على الدخل باعتبارها ضرائب عامة لا تتعلق بملك معين فيكون لها امتياز عام، أما الضرائب الأخرى كضريبة الأبنية فلأنها تتعلق بعقار معين فلها امتياز خاص.

٢ - أن الامتياز الخاص يتقدم على الامتياز العام، فإن كان الدين يتعلق بضريبة الدخل وكان هناك امتياز خاص لبعض الدائنين على عقار (سند تأمين عقاري) تقدم الخاص على العام.

أما الرأي الثاني:

فيذهب إلى أن الأموال الأميرية تتعلق بمصلحة الدولة، فهي وإن كانت من أصحاب حقوق الامتياز العام تعتبر مؤمنة بالدرجة الأولى بأية أموال ومن حق دائرة ضريبة الدخل استيفاء هذه الضريبة من ثمن العقار الموضوع تأميناً لديون أخرى سابقة في المرتبة لأصحاب حق الامتياز الخاص.

والواقع أن الرأي المخالف أكثر اتفاقاً مع نية المشرع عندما خص الديون الحكومية بشكل عام ودين الضريبة بشكل خاص بمعاملة متميزة لأسباب تتعلق بطبيعة الدين كونه أداة تنفيذ الدولة لبرامجها، ومن ثم فإن التأخير في سدادها أو ضياعها يعني تعطيل تلك البرامج، وإن الهدف من جعل الضريبة ديناً ممتازاً ربما يعكس رغبة المشرع في جعل ذلك الدين يفلت عند التنفيذ من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة، ومن ثم فإن دين الضريبة امتياز مستقل عن القواعد الموجودة في القانون المدني اقتضته ذاتية القانون الضريبي من أجل حماية حقوق الخزنة العامة.

الخاتمة

من خلال البحث تبين لنا أن ما يتمتع به القانون الضريبي من استقلالية وذاتية ميزته عن فروع القانون الخاص والعام، وإن كان ذلك لا يعني عدم وجود ارتباط بين القانون الضريبي وفروع القانون الخاص؛ ذلك لأن بعض قواعد القانون الخاص ليست سوى تقرير للمبادئ العامة التي تقضي بها العدالة والمنطق ولا تتقاطع مع المبادئ الأساسية التي يتميز بها القانون الضريبي. إلا أن ما يتمتع به القانون الضريبي من استقلال وذاتية وما يهدف إليه من خلال الضريبة أثر بشكل واضح على دين الضريبة وهو محل الالتزام في العلاقة الضريبية التي طرفاها الإدارة الضريبية من ناحية والمكلف بالضريبة من ناحية أخرى، حيث جعلت هذه الذاتية أن يكون مصدر الالتزام في دين الضريبة هو الواقعة المنشئة للضريبة بشكل مباشر والقانون بشكل غير مباشر، كما أن تلك الاستقلالية والذاتية قد طبعت دين الضريبة بطابع خاص، فجعلته محمولاً لا مطلوباً، كما أن التقادم في هذا الدين يختلف إلى حد ما عن التقادم في الدين المدني سواء من حيث مدته أو من حيث جوازه؛ فتذهب بعض التشريعات إلى عدم جواز سقوط دين الضريبة مهما طاللت المدة، وكذلك اختلاف دين الضريبة كمحل للالتزام عن الدين المدني في عدم اشتراط المشرع أن يكون هذا الدين مشروعاً أو غير مخالف للآداب العامة، كما أن تحريك الدعوى في مجال الضريبة يتم عن طريق الإدارة الضريبية ممثلة بالوزير المختص أو المدير العام خلافاً للقواعد العامة، كما لا يجوز في نطاق دين الضريبة الاعتراض أو الطعن في قرارات التقدير إلا بعد دفع الضريبة؛ أي أن دين الضريبة واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره كما أن استقلالية القانون الضريبي وسمو أهدافه وارتباطها بأهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية تطلب توفير حماية خاصة لدين الضريبة متمثلة باعتبار دين الضريبة ديناً ممتازاً وإن اختلف في بعض قواعده عن قواعد الديون الممتازة الأخرى. ويبدو ذلك من

خلال أن المشرع لم يمنح الإدارة الضريبية حق الأولوية فحسب وإنما منحها أيضاً حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة للخرينة... كما أن المشرع لم يشترط لدى غالبية الأنظمة الضريبية خضوع دين الضريبة المحملة بالامتياز العام لحق التتبع، إضافة إلى أن حق الامتياز الخاص في دين الضريبة يرد على جميع أموال المدين من منقول أو عقار.

وقد خول المشرع الإدارة الضريبية الحق بمنع المكلف من السفر إذا تطلب الأمر ذلك دون الحاجة إلى إصدار حكم قضائي. كل ذلك يوضح الرعاية والحماية اللتين أولاها المشرع لدين الضريبة حفاظاً على المال العام.

المراجع

- ١ - د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- ٢ - د. أحمد ثابت عويضة: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. رسالة دكتوراه. جامعة القاهرة، ١٩٥٩.
- ٣ - د. جهاد سعيد خصاصنة: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار وائل، عمان، ٢٠٠٠.
- مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ١٩٩٥.
- الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، رسالة دكتوراه. جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، ٢٠٠٦.
- ٤ - د. حامد عبد المجيد دراز وآخرون: النظم الضريبية، النهضة العربية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- ٥ - د. حسين خلاف: الأحكام العامة لقانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
- ٦ - د. دلاور علي ود. محمد طه بدوي: أصول القانون الضريبي، دار المعارف، القاهرة، ١٩٥٤.
- ٧ - د. رابع رتيب: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩١.
- ٨ - د. سالم الشوابكة: الدخل في التشريع الضريبي الأردني، مجلة مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد ١١، العدد ٦، ١٩٩٦.
- ٩ - السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام، المجلد الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٨١.
- ١٠ - د. صالح عجينة: ضريبة الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٥.

- ١١- د. عادل حشيش: التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٩.
- ١٢- د. عادل الحيارى: الضريبة على الدخل العام: رسالة دكتوراه، طلبة كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٥.
- ١٣- د. عبد الرحمن أحمد جمعة الحلالشة: أحكام الالتزام، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٦.
- ١٤- د. عبد الكريم محمد محمد السروي: شرح قانون الضرائب على الدخل، دار الفكر والقانون، المنصورة، ٢٠٠٧.
- ١٥- د. عوض أحمد الزعبي: المدخل إلى علم القانون، دار وائل، عمان، ٢٠٠١.
- ١٦- فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل - دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٤.
- ١٧- د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها. القاهرة، ١٩٦٠.
- ١٨- د. محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، بلا تاريخ.
- ١٩- د. محمد سعيد عبد السلام: دراسة نظرية وتطبيقية للضريبة على كسب العمل، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٦.
- ٢٠- د. مصطفى رشيد شيحة: التشريع الضريبي والمالي، دار المعرفة الجامعية. الإسكندرية، ١٩٩٣.
- ٢١- د. موفق السمور: المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، ٢٠٠٥.
- ٢٢- د. توفيق حسن فرج: المدخل للعلوم القانونية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٨.

