

## مشروعية الضريبة

### دراسة قانونية مقارنة

د. عبد الباسط علي جاسم

مدرس التشريع الضريبي

د. نعم أحمد محمد

مدرس القانون الإداري

#### المقدمة

يقصد بمبدأ المشروعية خضوع جميع ما في الدولة أفراداً وسلطات عامة لمجموع ما فيها من قواعد قانونية أياً كان مصدرها أو شكلها أما الضريبة فهي مبلغ من النقود يجبي عن طريق الدولة بمالها من سلطة على الأفراد بدون مقابل لغرض تمويل نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ويقصد بمشروعية الضريبة هو أنه لا تفرض ضريبة ولا تعفى ولا تلغى إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية وبالتالي فلا يجوز للسلطة التنفيذية من التدخل في فرض الضريبة أو الإعفاء منها أو أية سلطة خارجية أخرى.

ويعود سبب اختيارنا لموضوع البحث من أجل المحافظة على النظام القانوني في الدولة وعدم تجاوز القواعد القانونية تحت أية ذريعة كانت سواء أكان التعديل من قبل السلطة التنفيذية بالدولة أم من قبل سلطة خارجية أو ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة.

أما الهدف من البحث فهو للوصول الى :

١. علاقة المشروعية بالشرعية

٢. مشروعية الأمر ذي الرقم (٤٩) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤.
  ٣. مشروعية التعليمات الخاصة بالاستقطاع الضريبي لعام ٢٠٠٤ الصادر عن وزارة المالية.
  ٤. مشروعية محل الضريبة (النشاط) والدخل المتولد عنه (الوعاء) وهل يخضع هذا الدخل للضريبة أم لا. وقد اعتمدنا في بحثنا المناهج الآتية :
    ١. المنهج التحليلي : الذي يقوم على تحليل آراء الفقهاء ومناقشتها واستخراج النتائج العملية من أدلتها التفصيلية.
    ٢. المنهج التطبيقي : الذي يقوم على تعزيز الآراء الفقهية بالأحكام القضائية المتعلقة بموضوع البحث.
    ٣. المنهج المقارن : يقوم على مقارنة موقف الفقه والقضاء والتشريع من كل من فرنسا ومصر بموقف الفقه والقضاء والتشريع في العراق.
- وبناءً على ما تقدم قسمنا البحث الى ثلاثة مباحث خصصنا الأول لبحث ماهية مبدأ المشروعية وقسمناه الى ثلاثة مطالب بينا في الأول تعريف مبدأ المشروعية وعلاقته بالشرعية وعالجنا في الثاني مصادر المشروعية وحاولنا في المطلب الثالث بتسليط الضوء على القيود الواردة على مبدأ المشروعية أما في المبحث الثاني فتناولنا ماهية الضريبة في مطلبين الأول تعريف الضريبة أما الثاني الأساس القانوني للضريبة وفي المبحث الثالث تطرقنا الى مشروعية الضريبة ثم ختمنا البحث بذكر أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل اليها.

## المبحث الأول

### ماهية مبدأ المشروعية

يعد مبدأ المشروعية من أهم المبادئ القانونية التي تحكم الدولة الحديثة فيما تجر به من تصرفات حماية لحقوق الأفراد وحررياتهم، إذ تكمن الضمانة الأساسية التي تصون حقوق الأفراد وحررياتهم في خضوع السلطات العامة للقانون والعمل وفق أحكامه، وسنبحث هنا في تعريف مبدأ المشروعية وتحديد العلاقة بين المشروعية والشرعية والقيود الواردة على هذا المبدأ وذلك في المطلب الأول ثم سننتقل الى بيان مصادره في المطلب الثاني كما سنحاول تسليط الضوء على القيود الواردة عليه وذلك في المطلب الثالث وعلى النحو الآتي :-

## المطلب الأول

### تعريف مبدأ المشروعية وعلاقته بالشرعية

عرف الفقه مبدأ المشروعية بعبارات شتى، إذ عرفه الفقيه الفرنسي أندريه دولوبادير (Andre Delubaderd) بقوله تتكون المشروعية من الكتلة الشرعية للقوانين واللوائح ومن القواعد القضائية ولاسيما المبادئ العامة للقانون<sup>(١)</sup>.

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 جميع القواعد الملزمة 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<sup>(٢)</sup>.

ويرى أستاذنا د. صالح إبراهيم أحمد المتيوتي أن مبدأ المشروعية يعني خضوع الإدارة واحترامها لجميع القواعد القانونية وبجميع أشكالها وأياً كان مصدرها وموقعها في سلم القواعد القانونية<sup>(٣)</sup>.

من كل ما تقدم يمكننا تعريفه 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، فقد ثار التساؤل في الفقه حول مدلول القانون، وهل يقصد به المعنى العام الذي ينصرف الى 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 الى رأيين يأخذ الأول بالمدلول الموسع للقانون ويأخذ الثاني بالمدلول المضيق له وعلى النحو الآتي :-

#### الرأي الأول :-

هذا الرأي وهو الراجح عندنا يفسر القانون تفسيراً موسعاً بحيث يشمل جميع القواعد القانونية في الدولة، أياً كان مصدرها أو شكلها مكتوبة أم غير مكتوبة<sup>(٤)</sup>. وينطوي هذا المدلول على مفهومين موسعين لمبدأ المشروعية ومضيقين لحرية الإدارة في التصرف وهما:-

١. تأسيس العمل الإداري طبقاً للقانون :- ومودى هذا المفهوم، أنه لا يجوز للإدارة أن تتبشر أو تتدخل في أي عمل من تلقاء نفسها إلا إذا حولها المشرع ذلك لأن الاختصاصات التي تملكها الإدارة محددة ومنصوص عليها بشكل مسبق في القانون، وهذا المدلول يضيف حماية أكبر لحقوق الأفراد وحررياتهم.

٢. تأمين حكم القانون، تلتزم الإدارة وفقاً لهذه الدلالة بالقيام بالإجراءات التي من شأنها تطبيق النصوص القانونية بطريقة ملموسة<sup>(٥)</sup>.

### الرأي الثاني :-

ومودى هذا الرأي أنه ينبغي تفسير القانون الذي تخضع له الدولة وفقاً لمبدأ المشروعية، تفسيراً طبيعياً بحيث ينصرف الى 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، وحسب مفهوم هذه المطابقة فإن العمل الإداري يكون مشروعاً إذا لم يتعارض مع أحكام القانون<sup>(٦)</sup>.

بعد أن عرفنا مبدأ المشروعية ينبغي لنا معرفة علاقته بالشرعية ؟

من المتفق عليه أن هنالك رابطة قوية بين الشرعية والمشروعية لأنهما تمثلان دعامة كل بناء سياسي<sup>(٧)</sup>.

إذ يرى د. ماجد راغب الحلو، أن الشرعية والمشروعية لفظان مشتقان من أصل واحد وهو الشرع أو الشريعة أو الشريعة وهي العادة أو السنة أو المنهاج، إذ يقصد بالشرعية الطريقة المثلى التي يجب أن ينظم على أساسها السلوك الإنساني فيقول جل شأنه ((ثم جعلناك على شريعة من الأمر فأتبعها))<sup>(٨)</sup>.

إلا أن لفظي الشرعية والمشروعية يختلفان من حيث المفهوم الدقيق لكل منهما، فالشرعية مشتقة من الشرع بصيغة المفعولية وتفيد محاولة موافقة الشرع والمحاولة قد تصيب وقد تخيب، فالفرق بين الشرعية والمشروعية يماثل الفرق بين الصورة الفعلية على وزن الشرعية والصورة المفعولة على وزن المشروعية للشيء نفسه، فالصورة الفعلية تصور الشيء تصويراً حقيقياً بينما تصوره الصورة المفعولة من وجهة نظر فاعلها وتختلف عادة عن الأصل في حدود معينة<sup>(٩)</sup>.

فالمشروعية معناها احترام قواعد القانون القائمة فعلاً في المجتمع وهي مشروعية وصفية، والشرعية عبارة عن فكرة مثالية تحمل في طياتها معنى العدالة وما يجب أن يكون عليه القانون، ذلك أن مفهوم الشرعية أوسع من مجرد احترام قواعد القانون الوضعي

العادلة وتتضمن الشرعية قواعد أخرى يستطيع عقل الانسان المستقيم أن يكشفها ويجب أن يكون المثل الأعلى الذي يتوخاه المشرع في الدولة ويعمل على تحقيقه إذا أراد الارتقاء بمستوى ما يصدر من تشريعات<sup>(١٠)</sup>.

ويذهب الدكتور محمد رفعت عبد الوهاب والدكتور أحمد عبد الرحمن شرف الدين الى أن "المشروعية" بمعناها الوضعي هي الخضوع لقواعد القانون القائمة بالفعل في المجتمع خضوعاً تصاعدياً بحيث تخضع القاعدة الدنيا للقاعدة العليا حتى نصل الى القاعدة العليا التي تسود كل القواعد وأن هذه المشروعية هي مشروعية شكلية لاتخضع لأي ضابط سوى تقدير واضعي هذه القواعد وأن هذا المبدأ إن كان من الجائز أن يسود في بلدان لا تخضع دولها وسلطاتها لشريعة سماوية وقواعد إلهية فليس من الجائز أن يسود هذا المفهوم في البلدان الاسلامية، إذ أن المشروعية وفقاً لمدلولها الوضعي قاصرة على معنى الشرعية في الاسلام لأن كل قاعدة مشروعية ليست بالضرورة قاعدة شرعية ولكن كل قاعدة شرعية في الوقت نفسه قاعدة مشروعية<sup>(١١)</sup>.

وفي مقابل ذلك يؤكد الدكتور رمزي طه الشاعر أن الشرعية والمشروعية لفظان مترادفان لأن هذا المبدأ يعد قيماً على تصرفات السلطة العامة ويتطلب الالتزام بكل القواعد القانونية المكتوبة وغير المكتوبة ومن هذه القواعد المبادئ العامة التي يسيطر عليها المجتمع وتعد قواعد أساسية لتحقيق العدل والصالح العام فضلاً عن الالتزام بقواعد المشروعية الوضعية وطالما أن هذا المبدأ يعني احترام الأفكار المثالية التي تحمل في ثناياها معنى العدالة ويعني احترام قواعد المشروعية الوضعية فلا يكون ثمة مجال للتفرقة بين المصطلحين<sup>(١٢)</sup>.

ونحن نرى بأن مبدأ المشروعية يخالف مبدأ الشرعية كون 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 حاصلة على رضا الشعب وسلطة غير شرعية لا تستمد السلطة من قبل الشعب كالثورة والانقلاب وتسمى في هذه الحالة سلطة غير شرعية.

## المطلب الثاني

### مصادر المشروعية

مصدر الشيء هو منبعه فيقال أن منبع النهر هو مصدر مياهه ويقصد بمصادر القانون القنوات التي تتكون منها وتتبع من خلالها قواعد سواء أكانت هذه القواعد إجرائية أم موضوعية. وإذا كانت الإدارة تلتزم بتصرفاتها باحترام القانون، فإن 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، فإن قواعده التي هي قواعد المشروعية قد تتبع عن مصادر مدونة أو غير مدونة وسنبحث كل منها في فرع مستقل وعلى النحو التالي :-

## الفرع الأول

### المصادر المدونة للمشروعية

تأتي المصادر المدونة في مقدمة مصادر المشروعية وهي تنحصر في الدستور والتشريع العادي والتشريع الفرعي الذي يصدر عن الإدارة بموجب السلطات الممنوحة لها وسوف نوضح هذه المصادر تباعاً حسب أهميتها وعلى النحو الآتي.

## أولاً :- الدستور

يعد الدستور القانون الأعلى في الدولة الذي يسمو على ما عداه من تشريعات أخرى لذلك فإن سلطات الدولة وهيئاتها وأفرادها تلتزم باحترام ما نص عليه الدستور وإلا فإن تصرفاتها تكون غير مشروعة<sup>(١٣)</sup>.

وقد توجد الى جانب النصوص الدستورية مبادئ عامة ترد في وثيقة تعلنها الدولة وتبين فيها فلسفة المجتمع والأسس التي يجب أن يقوم عليها تنظيمه<sup>(١٤)</sup>. 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 فقط والحال يختلف فيما يخص إعلانات الحقوق الدولية التي تصدر على شكل معاهدات دولية إذ أن لها ما للمعاهدات الدولية من قوة إلزامية داخل الدولة بعد التصديق عليها وإقرارها وفقاً لما يقرره قانون كل دولة<sup>(١٥)</sup>، وتختلف القيمة القانونية لهذه الاعلانات باختلاف الدول ففي فرنسا فإن للمعاهدات الدولية قيمة تعلق التشريعات العادية بعد التصديق أو الموافقة عليها طبقاً للأوضاع المقررة شرط أن يطبق الطرف الآخر هذا الاتفاق أو المعاهدة<sup>(١٦)</sup>.

وللمعاهدات الدولية قوة تساوي التشريع العادي في مصر<sup>(١٧)</sup>.

أما في العراق فإن للمعاهدات الدولية بعد المصادقة عليها قيمة قانونية تساوي قيمة التشريعات العادية لأن المصادقة تتم من الجهة نفسها التي تصدر القانون العادي المتمثلة بمجلس النواب<sup>(١٨)</sup>.

هذا ما يتعلق بإعلانات الحقوق الدولية أما عن إعلانات الحقوق الصادرة عن القانون العام الداخلي، فإن 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 غالباً ما 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 أن لها قيمة أدبية ومن ثم لا تمثل مصدراً من مصادر المشروعية<sup>(١٩)</sup>. فإن هناك من يقرر أن لهذه الإعلانات قوة إلزامية ومن ثم تمثل مصدراً من مصادر المشروعية وهذا هو رأي غالبية الفقه الفرنسي وإن اختلفوا في مرتبة هذه الاعلانات من بين مصادر المشروعية، إذ أن البعض يرى أن لها مرتبة تعلو الدستور ذاته باعتبار أن للدولة ثلاثة درجات من القوانين أولهما إعلانات الحقوق وثانيهما الدستور وثالثهما القوانين العادية<sup>(٢٠)</sup> وهذا الرأي منتقد لأن القوانين في الدولة على درجتين هما الدستور والقانون العادي. ويذهب رأي ثان إلى أن لإعلانات الحقوق مرتبة تساوي الدستور ومن هذا فإنها تعلو على القوانين العادية وعلى الأخيرة أن لا تخرج عنها<sup>(٢١)</sup>.

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

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

ونحن نؤيد الرأي الأخير لكونه يتماشى مع الواقع فإعلانات الحقوق في الواقع تأتي بنصوص يمكن تطبيقها مباشرة وأخرى توجيهية أو منهجية تحتاج الى صياغة قانونية لتطبق على أرض الواقع. أما ما يتعلق بالقوة الإلزامية لمقدمة الدستور، فإنه يمكن الرجوع الى 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 "(٢٢).

فالسلطة التشريعية تتولى بحكم تخصصها الدستوري وضع القوانين العامة التي توضح سياسة الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية(٢٣). ويأتي تخصص السلطة التشريعية بوضع القانون تجسيدا لمبدأ السيادة الشعبية في الدولة الديمقراطية بوصفها تضم ممثلي الإرادة الشعبية وأعمالاً لمبدأ المشروعية فإنه يتعين على السلطة التنفيذية في الدولة أن تمارس أعمالها طبقاً لما تقضي به القوانين وإلا تعرض تصرفها للإلغاء لعدم مشروعيته كما أن التشريعات العادية تبقى ملزمة للإدارة ما لم تلغى أو تعدل وفقاً لما يحدده الدستور.

## ثالثاً :- التشريع الفرعي(٢٤)

إذا كانت السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصيل في مجال التشريع طبقاً لمبدأ 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 بأسم التشريع الفرعي إذ تضع التشريعات الفرعية قواعد عامة موضوعية تسري على جميع الأفراد الذين تنطبق عليهم الشروط الواردة في القاعدة، والتشريع الفرعي من حيث طبيعته وموضوعه يعد عملاً تشريعياً لكونه يتضمن قواعد قانونية عامة مجردة كالقوانين إلا أنه يعد من الناحية الشكلية قرارات إدارية لصدورها عند السلطة التنفيذية(٢٥)، فالطبيعة التشريعية للتشريع الفرعي تجعله أحد عناصر البناء القانوني للدولة وبالتالي مصدراً من مصادر المشروعية(٢٦)، ويأتي التشريع الفرعي في المرتبة الثالثة بعد الدستور والقانون

العادي في تسلسل مصادر المشروعية وعليه يتحتم على كافة الهيئات في الدولة متابعة أحكامها في التطبيق على الحالات التي تنظمها ومن ثم ليس للسلطة التنفيذية إصدار قرارات فردية مخالفة من حيث الموضوع للتشريع الفرعي<sup>(٢٧)</sup>.

## الفرع الثاني

### المصادر غير المدونة للمشروعية

تشمل المصادر غير المدونة للمشروعية العرف والمبادئ العامة للقانون وأحكام القضاء وسنوضح كلاً منها وعلى النحو 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 الى أن ظهر التشريع بمزياه المعروفة وكانت له الغلبة<sup>(٢٨)</sup>. والعرف الإداري "مجموعة من القواعد التي درجت الإدارة على اتباعها فيما يتعلق بمجال معين من نشاطاتها بحيث تصبح هذه القواعد بمثابة القواعد القانونية المكتوبة من حيث إلزاميتها ووجوب الخضوع لها"<sup>(٢٩)</sup>.

ومن التعريف المتقدم، يمكننا القول أنه يشترط لنشوء العرف الإداري توافر عنصرين هما :-

١. العنصر المادي المتمثل في تكرار سلوك معين عام وثابت سلبياً كان أم إيجابياً فالسلوك المتباعد غير المستقر والمتقطع أو المنفرد لا ينهض 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 بحيث يعد

الخروج عليها ومخالفتها إهداراً لمبدأ المشروعية يستحق الجزاء الذي يترتب على مخالفة قاعدة قانونية ملزمة<sup>(٣٠)</sup>.

ويشترط لنفاذه ألا يكون مخالفاً لنص تشريعي قائم إذا أن التشريع يعلو على العرف في تدرج القواعد القانونية، ويعد العرف الإداري ملزماً للإدارة مادام قائماً ولا يجوز الخروج عنه إلا إذا كان خروجها قائماً على نية العدول نهائياً عن القاعدة العرفية المستقرة<sup>(٣١)</sup>.

### ثانياً : المبادئ العامة للقانون

إن المبادئ العامة للقانون هي قواعد يستخلصها القاضي بوصفها تجسيدا لروح المشرع في حالة سكت فيها النص أو العرف عن تقديم القاعدة التي تحكم النزاع<sup>(٣٢)</sup>.

فعندما لا يجد القاضي نصاً أو عرفاً يحكم القضية المعروضة عليه، فإن يبحث عن نية المشرع المفترضة أي التي كان من المفروض أن يتضمنها التشريع لو أنه تعرض لتنظيم مثل هذه الحالة، ويستهدي القاضي الإداري للوصول الى هذه النية بإعلانات الحقوق ومقدمات الدساتير التي تمثل أحد الميادين الخصبة للكشف عنها من أجل إرساء المبدأ القانوني العام، فدور القاضي دور كاشف لا منشئ لأن هذه المبادئ إن لم تكن موجودة في نصوص القانون، فإنها توجد في ضمير الجماعة وإرادة المشرع ولا يسع القاضي الإداري إلا أن يبحث عنها ويكتشفها<sup>(٣٣)</sup>.

فالمبادئ العامة للقانون هي استنباط قضائي لمبادئ العدالة التي تعبر عن تطور معين للحضارة القانونية ولذلك فهي متطورة مع تطور المجتمع الذي تنشأ فيه<sup>(٣٤)</sup>. ويعود الفضل في ظهور المبادئ العامة للقانون الى مجلس الدولة الفرنسي الذي عمل على استنباط هذه المبادئ من خلال أحكامه الكثيرة.

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

ويرى جانب آخر، أن هذه المبادئ تقع بين التشريع العادي والتشريع الفرعي فلها قيمة أدنى من التشريع وبالتالي يجوز للمشرع مخالفتها ولكن قوتها تعلق على التشريع الفرعي، لذا فإن السلطة التنفيذية تلتزم باحترامها أثناء ممارستها لاختصاصها<sup>(٣٥)</sup>.

ويذهب رأي ثالث الى أن المبادئ العامة للقانون تعلق مرتبة عن التشريع لذلك فهي تلزم المشرع والسلطة التنفيذية على السواء وهذا هو الرأي السائد في فرنسا<sup>(٣٦)</sup>.

أما في مصر، فإن للمبادئ العامة للقانون، مرتبة التشريع العادي نفسها<sup>(٣٧)</sup>.

أما في العراق، فلم نجد بحسب ما توافر من مصادر من الكتاب من أشار الى هذه المرتبة، ونرى أن للمبادئ العامة للقانون مرتبة أدنى من التشريع العادي لأن التشريعات العادية الصادرة عن السلطة التشريعية تستطيع مخالفة المبادئ العامة للقانون تعديلاً وإلغاءً إلا أنه لا يسوغ لهذه المبادئ أن تخالف نصوص التشريع وإلا فإنها تكون مشوية بالبطلان.

### ثالثاً : أحكام القضاء

من الخصائص المهمة التي تمتلكها الأحكام القضائية "حجية الشيء المقضي به" ومعناه قيام قرينة قانونية قاطعة مؤداها افتراض أن الإجراءات التي أدت الى الحكم وانتهت به صحيحة قانوناً وأن هذا الحكم عنوان الحقيقة القانونية<sup>(٣٨)</sup>.

فالإدارة وهي تمارس نشاطها ملزمة باحترام حجية الأحكام القضائية وتعد مخالفتها لتلك الأحكام مخالفة للقانون، وحجية الأحكام القضائية تكون نسبية قاصرة على طرفي أو أطراف الدعوى التي صدر فيها الحكم، وقد تكون مطلقة أي يحتج بها على الكافة كما هو الشأن بالنسبة الى أحكام إلغاء القرارات الإدارية.

وبناءً على ما تقدم، إذا أُلغى القضاء الإداري قراراً إدارياً ثم أقام طاعن آخر دعوى أخرى أمام القضاء بالغاء ذات القرار كانت الدعوة الثانية غير ذات موضوع باعتبار أن ذلك أحد نتائج الحجية المطلقة للشيء المقضي به من حكم الإلغاء وكذلك لمن لم يختصم بالدعوى إذ تصيبه آثار الحكم بوصفه من الكافة<sup>(٣٩)</sup>.

وبما أن الأحكام القضائية لا تنشيء قواعد قانونية عامة، فإنه لا يمكن عدّها بذاتها عنصراً من عناصر المشروعية وإنما الذي يعد عنصراً من عناصر المشروعية في هذا المجال هو مبدأ احترام حجية الشيء المقضي به<sup>(٤٠)</sup>.

### 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 بالتحرك منه وأهم هذه القيود أعمال السيادة والظروف الاستثنائية التي تعد حالة الطوارئ أبرز صورها، والسلطة التقديرية للإدارة وهذا ما سنبحثه في ثلاثة فروع وعلى النحو الآتي:-

#### الفرع الأول

##### أعمال السيادة

عرف الفقيه الفرنسي (Hourio)<sup>(٤١)</sup> أعمال السيادة بأنها الأعمال السياسية الصادرة من السلطة التنفيذية<sup>(٤٢)</sup> . وعرفها د. سليمان محمد الطماوي بقوله، 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 الصفة<sup>(٤٣)</sup> .

ويرى د. عصام عبد الوهاب البرزنجي أنها " 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<sup>(٤٤)</sup> .

مما تقدم، يمكننا تعريفها بأنها التصرفات القانونية الصادرة عبر السلطة التنفيذية بوصفها سلطة حكم لا سلطة إدارة والتي 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 إن قرارات إيداع أو سحب مشروع قانون يعد من أعمال السيادة ولا يدخل في وظيفته بحثها والتعرض لها<sup>(٤٥)</sup> .

وبهذا الصدد أيضاً، عرفت المحكمة الادارية العليا في مصر في حكمها الصادر في ١٩٨٧/١٢/١٢ بأنها " قد استقر الفقه والقضاء على أن الأعمال التي تباشرها الحكومة باعتبارها سلطة ادارة تخضع للرقابة القضائية، أما أعمال السيادة التي تباشرها الحكومة باعتبارها سلطة حكم وفي نطاق وظيفتها السياسية، لا تمتد إليها الرقابة القضائية<sup>(٤٦)</sup> .

أما في العراق، فقد عرفت المحكمة التمييز في حكمها المرقم ٦٢٢/حقوقية ٩٦٧/هيئة عامة والصادر في ١٩٦٧/١١/١١ بأنها " ذلك إن 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 علاقتها بالسلطات العامة الأخرى

داخلية كانت أم خارجية أو يتخذها اضطراراً للمحافظة على كيان الدولة في الداخل أو الذود عن سيادتها في الخارج<sup>(٤٧)</sup>

وقد اختلف الفقه الإداري حول وجود أو عدم وجود أعمال السيادة كما انقسم القضاء الإداري إلى موسع ومضيق لنطاق تطبيقها وعلى النحو الآتي :-

#### أولاً:- ((موقف الفقه الإداري))

انقسم الفقه الإداري بصدد أعمال السيادة إلى رأيين الأول يعترف بوجودها والثاني ينكرها، إذ يقر أنصار الرأي الأول<sup>(٤٨)</sup>، بأعمال السيادة كحقيقة قانونية لا يمكن إنكارها، فالمشرع نص عليها في القوانين المتعلقة بتنظيم مرفق القضاء وإن أية محاولة لإنكارها تمثل خطأً بين الأمانى والحقائق القانونية، إلا أنه يمكن التخفيف من آثارها أو التضيق من نطاقها لتتسجم مع الظروف والأحوال التي تستلزم العمل بها فعلاً دون توسع.

بينما يرفض أنصار الرأي الثاني<sup>(٤٩)</sup>، وجود أعمال السيادة تماماً لأن الاعتراف بها امتهان لمبدأ المشروعية وإطلاق ليد السلطة التنفيذية 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 فالحقوق القانونية تفرض علينا الاستناد إلى القواعد القانونية لمعرفة النظام القانوني لكل عمل تقوم به سلطة من السلطات العامة في الدولة وليس في التنظيم القانوني ما يشير أو يبرر وجود أو مشروعية ما يطلق عليه أعمال السيادة كاستثناء على المشروعية وعلى اختصاص القضاء بالرقابة القضائية على مشروعيتها.



ونحن نعتزف بأعمال السيادة كواقع قانوني لا يمكن تجاهله نظمته القوانين المتعلقة 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 كحقيقة 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 ودعوى الناخبين إلى التصويت تعد من أعمال السيادة .

كما عد المجلس قرار رئيس الجمهورية بالالتجاء إلى نص المادة (١٦) من الدستور الفرنسي الحالي الصادر في ١٩٥٨/١٠/٤ من أعمال السيادة<sup>(٥٠)</sup>. 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 طبقاً للقواعد العامة تخرج من نطاق رقابته أما بالنسبة إلى الإجراءات ذات الطبيعة الإدارية، فهي تخضع لرقابته لأن رئيس الجمهورية بمقتضاها يباشر وظيفته التنفيذية<sup>(٥١)</sup>.

ب- القرارات المتعلقة بالعلاقات بين فرنسا وأشخاص القانون الدولي العام الأخرى، وبهذا الصدد قضى مجلس الدولة الفرنسي في حكمه الصادر في ١٩٥٧/١١/٢٢ بأن القرارات الصادرة بإدارة الحرب كحجز بواخر الأعداء في الموانئ الفرنسية من أعمال السيادة<sup>(٥٢)</sup>. وحكمه الصادر في ١٩٩٥/٦/١٣ بعد قرار الرئيس الفرنسي جاك شيراك بإعادة التجارب النووية في بولو نيزي من أعمال السيادة<sup>(٥٣)</sup>.

وفي مصر، سلك القضاء الإداري المصري مسلك زميله القضاء الإداري الفرنسي، إذا اعترف بأعمال السيادة إلا أنه حرص على وضع الحدود اللازمة لنطاق تطبيقها وقد استقر على بعض المبادئ أهمها :-

١. إن أعمال السيادة هي الأعمال التي تصدر عن الحكومة بوصفها سلطة حكم لا سلطة إدارة.

٢. إن معيار التمييز بين الأعمال الإدارية التي تباشرها الحكومة في حدود وظيفتها الإدارية وبين أعمال السيادة التي تباشرها بوصفها سلطة حكم يعود إلى القضاء إذ ترك له المشرع سلطة تقرير الوصف القانوني للعمل المطروح عليه من خلال الرجوع إلى طبيعة الأعمال في ذاتها لا ما يحيط بها من ملابسات 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<sup>(٥٤)</sup>.

إلا إن القضاء الإداري المصري أخضع قرار رئيس الجمهورية بإعلان اللجوء إلى نص م (٧٤) من الدستور المصري الحالي الصادر في ١١/١١/١٩٧٤<sup>(٥٥)</sup>. والإجراءات المستندة إليها لرقابته لأن الاختصاصات الواردة في المادة المذكورة هي

اختصاصات إدارية ومن ثم فإن رئيس الجمهورية عند ممارستها لوحده طبقاً للدستور يعد سلطة إدارة تخضع لرقابة القضاء الإداري لا سلطة حكم<sup>(٥٦)</sup>.

أما في العراق، فقد أقر القضاء الإداري العراقي أعمال السيادة كحقيقة قانونية لا يمكن إنكارها إلا أنه وسع من نطاق تطبيقها إذا أخرج جميع المراسيم 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 سلطة إدارة لا سلطة حكم لكونها قرارات إدارية تخضع لما تخضع له سائر القرارات الإدارية من أحكام فالاعتراف للقضاء الإداري العراقي بالرقابة على هذه القرارات ولاسيما عن طريق دعوى الإلغاء يشكل ضماناً هامة وأساسية 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، إذا كان أول حكم طبق هذه الفكرة هو حكم مجلس الدولة الفرنسي في ١٨٢٢/٥/١ في قضية (laffitte)<sup>(٥٧)</sup>.

وقد استقرت فكرة أعمال السيادة وتعددت تطبيقاتها في ظل الإمبراطورية الثانية ولعل سبب ذلك يعود 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 ومبدأ مشروعية أعمال الإدارة قد رسخت دعائمه وكان المشرع يتدخل ليسجل تشريعياً كل ما أحرزه المجلس من تطور وختم كل ذلك بأن جعل للمجلس سلطة القضاء النهائي أو المفوض، إذ نصت م (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 والتي لا يختص

بنظرها القضاء الإداري، ومع ذلك، ليس لهؤلاء الالتجاء إلى المحكمة المذكورة إلا بعد رفض مجلس الدولة التماسهم الذي يرسل إليه أولاً بقصد التخلي عن نظرها<sup>(٥٨)</sup>...

أما في مصر، فإنه عند انشاء المحاكم المختلطة عام ١٨٧٥ صدر المرسوم القاضي بأنشاء هذه المحاكم دون الاشارة الى أعمال السيادة الا أن التعديل الذي أجري على هذا المرسوم عام ١٩٠٠ اشار الى استبعاد أعمال السيادة من اختصاص المحاكم المختلطة أما المحاكم الأهلية الوطنية التي أنشئت عام ١٨٨٣، فلم يتضمن النظام الداخلي لها النص على استبعاد اعمال من رقابة القضاء، وبقي الحال هكذا حتى عام ١٩٣٧ الا أن المحاكم الأهلية والمختلطة كانت تقبل الدعاوى المقامة على الادارة بمناسبة أعمال السيادة، اذ كانت المحاكم المختلطة ولمرات متتالية تقرر التعويض للأفراد الذين يتعرضون للأضرار نتيجة أعمال السيادة<sup>(٥٩)</sup>.

وبعد انشاء مجلس الدولة المصري بالقانون المرقم ١١٢ لسنة ١٩٤٦ تضمن ما يشير الى منع القضاء من النظر بأعمال السيادة ثم تكرر هذا الأمر في القانون المرقم ٩ لسنة ١٩٤٩ والقانون المرقم ٦٥ لسنة ١٩٥٥ والقانون المرقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ والقانون المرقم ٣١ لسنة ١٩٦٣<sup>(٦٠)</sup>.

كما جاء قانون السلطة القضائية المصري المرقم ٤٣ لسنة ١٩٦٥ بالنص على انه ليس للمحاكم أن تنتظر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في أعمال السيادة.

وفضلاً عما تقدم، نصت م(٦٨) من الدستور المصري الحالي الصادر في ١١/١١/١٩٧١ على أنه " التقاضي حق مصون ومكفول للناس كافة ولكل مواطن حق الالتجاء الى قاضيه الطبيعي وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل في القضايا ويحظى النص في القوانين على تحصيل أي عمل أو قرار اداري من رقابة القضاء<sup>(٦١)</sup>

وأخيراً نصت م(١١) من قانون مجلس الدولة المرقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ النافذ حالياً على أنه لا تختص محاكم مجلس الدولة بالنظر في الطلبات المتعلقة بأعمال السيادة" (٦٢) ...

أما في العراق، فقد خلت القوانين التي صدرت فيه والسابقة على صدور قانون السلطة القضائية الملغي المرقم (٢٦) لسنة ١٩٦٣ من الأشارة الى أعمال السيادة من غيرها استناداً الى آراء الفقهاء وقرارات المحاكم. وقد وضعت م(٤) من قانون السلطة القضائية الملغي المرقم (٢٦) لسنة ١٩٦٣ المبدأ العام بقولها " ليس للمحاكم أن تنظر في كل ما يعتبر من أعمال سيادة الدولة " .. وتؤكد هذا المبدأ في قانون التنظيم القضائي المرقم (١٦٠) لسنة ١٩٧٩، إذ نصت م(١٠) منه على أنه " لا ينظر القضاء في كل ما يعد من قبيل أعمال السيادة " .

الا أن المشرع العراقي لم يستمر بهذا النهج طويلاً، لذلك نراه ينص في م/٧/ البند خامساً / أمن قانون مجلس شوري الدولة المرقم (٦٥) لسنة ١٩٧٩ المعدل بالقانون المرقم (١٠٦) لسنة ١٩٨٩ على أنه " لا تختص محكمة القضاء الاداري بالنظر الى الطعون المتعلقة بما يأتي :-

أ. أعمال السيادة، وتعتبر من أعمال السيادة المرسيم والقرارات التي يصدرها رئيس الجمهورية.

فالنص هنا بعد أن استبعد أعمال السيادة من الرقابة القضائية أورد ممثلين لها هما كل المراسيم والقرارات الصادرة عن رئيس الجمهورية ونحن ننتقد هذا المسلك التشريعي لأن ضرب الأمثلة هي مهمة الفقه لا المشرع ولأنه أدى الى تقييد حرية القاضي في أعمال النص وتطبيقه فضلاً عن ذلك، فانه أتاح للسلطة التنفيذية فرصة التوسع في أعمال السيادة وكثرة اللجوء اليها.

ونرى عدم مشروعية الحصانة التي تسبغها م(٧)/ البند ثانياً /أ من قانون مجلس شوري الدولة المرقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل بالقانون المرقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٩ على

جميع المراسيم والقرارات الصادرة عن رئيس الجمهورية بوصفه رئيساً للسلطة التنفيذية أي بوصفه سلطة اداة لا سلطة حكم وبالتالي يجب اخضاعها لرقابة القضاء الاداري.

وحسناً فعل المشرع العراقي حينما نص في م(٩٨) من مسودة الدستور العراقي الدائم على أنه " يحضر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار اداري من الطعن " وهذا ينسجم تماماً مع حق التقاضي المنصوص عليه في م(١٩) ف ثالثاً من المسودة التي نصت على " أن التقاضي حق مصون ومكفول للجميع " .

وبناءً على ما تقدم،نقترح تعديل نص م(٧) /البند خامساً/ أمن قانون مجلس شورى الدولة المرقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل بالقانون المرقم(١٠٦) لسنة ١٩٨٩ على النحو الآتي " لا تنظر محكمة القضاء الاداري في كل ما يعد من أعمال سيادة الدولة "

وندعو قضاءنا الاداري الى صياغة تعريف مانع جامع لأعمال السيادة وتحديدها

وفق الطوائف الآتية :-

- ١ . الاعمال المتعلقة بالسلطة التشريعية.
- ٢ . الأعمال المتعلقة بالعلاقات الخارجية.
- ٣ . الأعمال المتعلقة بالحرب.
- ٤ . الأعمال المتعلقة بسلامة الدولة وأمنها الداخلي.
- ٥ . الأعمال المتعلقة بالسيادة الإقليمية.

لتضييق نطاق أعمال السيادة والتخفيف من آثارها والأرتقاء بقضائنا الأداري الى مستوى الطموح من خلال تحقيق الربط المتوازن بين القانون والقضاء الاداري الفرنسي والمصري والقانون والقضاء الاداري العراقي.

## الفرع الثاني

### الظروف الاستثنائية

تعد حالة الطوارئ<sup>(\*)</sup>. أبرز صور الظروف الاستثنائية وهي خطر حال وجسيم يهدد النظام 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، أن تتمتع الإدارة بقسط من حرية التصرف وهي تمارس معظم اختصاصاتها القانونية، بحيث يكون لها تقدير اتخاذ التصرف أو الامتناع عنه أو اتخاذه على نحو معين أو اختيار الوقت الذي تراه مناسباً للتصرف أو السبب الملائم له أو في تحديد محله<sup>(٦٣)</sup>. والسؤال الذي يثار بهذا الصدد هو، ما مصدر حرية التصرف الذي تتمتع به الإدارة؟

ان السلطة التقديرية للإدارة لا يمكن أن توجد أو يعترف بها للإدارة الا اذا أقتنع المشرع من ناحية والقاضي من ناحية أخرى من التدخل في تقييد النشاط الإداري، ان عدم تدخل المشرع أو القاضي لا يمكن أن يفسر الا على انها وجدا أن تدخلهما لن يكون ناجحاً بأكثر مما تقوم به الإدارة وهي تمارس حرية في التصرف والتقدير بموجب خبراتها الخاصة<sup>(٦٤)</sup>.

الا ان السلطة التقديرية قد تتحقق بالرغم من تدخل المشرع لتحديد اختصاص الادارة أو نشاطها، في حالة ما اذا استخدم المشرع عبارات عامة غير محددة تحديداً دقيقاً بحيث تتسع لتشمل وقائع معينة أو تضيق فلا تنطبق هذه الوقائع، أي المشرع وضع قواعد عامة وصاغها بطريقة مرنة تتيح للأدارة قدراً كبيراً في حرية التقدير في تطبيقها<sup>(٦٥)</sup>.

وقد قيلت عدة نظريات لتحديد أساس السلطة التقديرية للأدارة منها نظرية تدرج القواعد القانونية، اذ غالباً ما تكون القاعدة الأعلى متسمة بالعمومية والتجريد وتتطلب نوعاً من التحديد والتقدير من جانب رجل الادارة وهذا لا يأتي الا اذا كان لرجل الادارة سلطة التقدير.

ونظرية الحقوق المكتسبة التي تذهب الى أن السلطة التقديرية للأدارة تتحقق عند غياب الحقوق الشخصية للأفراد.

أما النظرية الثالثة، فهي نظرية المشروع، وتقوم على أساس أن النشاط الاداري عبارة عن نوع من المشروعات وان ادارة هذا المشروع يتطلب التمتع بقدر كبير من السلطة التقديرية<sup>(٦٦)</sup>.

ونحن نرى، أن أساس السلطة التقديرية يكمن في بعض المبادئ الأساسية التي تحكم المرفق العام وعلى الأخص مبدأ دوام وانتظام سير المرفق العام وقابلية المرفق العام للتطور وهما من المبادئ القانونية العامة المقررة دون حاجة الى نص.

وأكثر ما تبرز ممارسة الإدارة لسلطتها التقديرية، انما يكمن في تقديرها لركني السبب والمحل، فالنسبة الى ركن السبب، وهو حالة واقعية أو قانونية تعرض على الإدارة فتتدخل على أساسها وتتخذ قرارها. وتتمثل سلطات الإدارة بخصوص هذا الركن في الحالات الثلاثة الآتية :-

١. التحقق من صحة الوقائع التي تدخلت الإدارة على أساسها.

٢. التكييف القانوني للوقائع التي يفترض ثبوتها.



٣. تقدير الخطورة المحتمل تولدها من الوقائع الثابت صورها.

وموقف الإدارة تجاه هذا الحالات يمكن اجماله بالآتي :-

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

ب- تتمتع الإدارة بحرية تقدير ما يحتمل أن يترتب على هذه الوقائع من تهديد للنظام العام بشرط أن تضع نفسها في الظروف والأحوال وأن تجري تقديرها بروح موضوعية<sup>(٦٧)</sup>.

أما ما يتعلق بركن المحل، وهو التغيير الذي يحدثه القرار في الوضع القانوني القائم لحظة صدوره فينشئ مركزاً قانونياً جديداً أو يعدل أو يلغي مركزاً قائماً<sup>(٦٨)</sup>. فيعود للإدارة وحدها اختيار وقت تدخلها وتقدير ما تضمنه من أثر شريطة أن يكون ممكناً وجائزاً قانوناً وذلك اذا لم يكون المشرع قد حدد مسبقاً هذا الأثر<sup>(٦٩)</sup>.

## المبحث الثاني

### ماهية الضريبة

#### المطلب الأول

##### تعريف الضريبة<sup>(\*)</sup>

واجه رجال المالية الكثير من الصعوبات في سبيل تحديد تعريف للضريبة وذلك نتيجة اختلاف مفهومها من وقت لآخر فقد كان مفهوم الضريبة وحتى أوائل القرن العشرين يعكس طبيعة وأبعاد دور الدولة في المجتمع بعد أن كانت الضريبة محايدة

ودورها تمويلي في ظل الدولة التقليدية والمسماة بالدولة الحارسة ذلك لأن مهمتها تقتصر على توفير الأمن الداخلي والخارجي وتحقيق العدالة ولا يحق لها بالتالي التدخل في الحياة الاقتصادية ومن هنا فإن محدودية نشاطها والقيود المقررة عليها أدى الى أن تكون الضريبة ذات هدف مالي فحسب انسجماً مع أفكار المدرسة الاقتصادية التقليدية القائلة بتحقيق التوازن الاقتصادي تلقائياً دون تدخل من قبل الدولة.

غير أن الأزمة الاقتصادية التي تعرضت لها البلدان الأوروبية وأمريكا عام ١٩٢٩ - ١٩٣٠ والتي أدت الى تحطيم وسائل الانتاج وألقت المصانع بالملايين من عمالها في أحضان البطالة أدت الى سقوط أفكار المدرسة التقليدية أمام ذلك الامتحان الصعب حيث لم يتحقق التوازن المزعوم تلقائياً فظهرت الدعوة الى تدخل الدولة للحيلولة دون انهيار النظام الرأسمالي نفسه وكان من أثر ذلك تحول أدوات المالية العامة من مجرد أدوات ذات غرض مالي الى أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية ونتيجة لهذا التطور قد تطور مفهوم الضريبة أيضاً مما أدى الى الكثير من الصعوبات في سبيل تعريف الضريبة.

ومن التعاريف التقليدية للضريبة تعريف الاستاذ (تروتابا) حيث عرفها بأنها (وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد وتوزيعها قانونياً وسنوياً طبقاً لقدرتهم التكاليفية)<sup>(٧٠)</sup> يتضح أن هذا التعريف اقتصر على الجانب القانوني. وتعريف (جاستون جيز) الذي عرفها بأنها (أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة)<sup>(٧١)</sup>.

أما التعريفات الحديثة التي تستوعب دور الدولة المعاصرة فهي :

تعريف الدكتور حكمت الحارس بأنها (فريضة مالية تستأديها الدولة من الأشخاص الآخرين دون مقابل لغرض تحقيق أهداف فلسفة الحكم)<sup>(٧٢)</sup>، وتعريف الدكتور مجدي محمود شهاب بأنها (مبلغ من النقود يجبيه أحد الأشخاص العامة جبراً من الأفراد بصفة نهائية ودون مقابل خاص بغرض الوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة)<sup>(٧٣)</sup>. وكذلك عرفت الضريبة أيضاً بأنها (فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً من الأفراد بدون

مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية<sup>(٧٤)</sup>.

ومن خلال كل هذه التعاريف يمكن صياغة تعريف يعبر عن المفهوم الحديث للضريبة وهو أنها (فريضة مالية نقدية تجبى عن طريق الدولة بمالها من سلطة على الأفراد بلا مقابل لغرض تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتي تعبر عن فلسفة نظام الحكم لتلك الدولة).

مما تقدم نلاحظ أن الضريبة استخدمت وسيلة بيد الدولة للتدخل في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن تمويل خزينة الدولة بالإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها العامة.

ومن خلال كل هذه التعاريف يمكن تحديد عناصر الضريبة<sup>(٧٥)</sup> بالآتي :

#### ١. أنها فريضة نقدية :-

خلافاً لما كان سائداً قديماً حيث كانت الضريبة تفرض عيناً ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها وتحول الاقتصاد من العيني الى النقدي أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من المكلف.

#### ٢. أنها إلزامية :-

أي ليس للمكلف خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها للدولة فهي ليست منحة أو هبة أو مساعدة اختيارية للدولة وعندما يحاول المكلف الامتناع عن تأدية الضريبة أو التهرب من الدفع فإنه يقع تحت طائلة العقاب وتستطيع الدولة اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري للحصول على الضريبة وعنصر الإلزام هو الذي يوضح مدى سلطة الدولة وسيادتها على مواطنيها.

### ٣. أنها تدفع دون مقابل :-

ومعنى ذلك أن المكلف يدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص به ويدفعها بصفته عضواً في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها (المجتمع) والتي تربطه بها روابط عديدة ويجب عليه تحمل نفقاتها العامة والتي تكون لازمة لاستمراره وانتظام الحياة الجماعية بها.

### ٤. أنها نهائية :-

يعني ذلك أن المكلف لا يمكنه استردادها أو المطالبة بفوائد عنها بخلاف القرض العام حيث تلتزم الدولة برد قيمة الغرض للأفراد عند استحقاقه.

### ٥. أنها فريضة ذات أهداف :-

تفرض الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية فضلاً عن الهدف التمويلي للنفقات العامة التي تقوم بها الدولة.

## المطلب الثاني

### الأساس القانوني للضريبة<sup>(٧٦)</sup>

يتنازع التكيف القانوني للضريبة أي الأسس الأيديولوجية لفرض الضريبة نظريتان أساسيتان هما النظرية التعاقدية ونظرية التضامن الاجتماعي وهناك من يضيف نظرية ثالثة هي نظرية سيادة الدولة<sup>(٧٧)</sup>. ففي النظرية التعاقدية التي ساد الاعتقاد بها لدى كتاب المالية العامة والقانون في القرن الثامن عشر والتاسع عشر حيث قالوا أن للضريبة

علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد، وصوروا هذا العقد في صور شتى. (فهوبز) يرى أن الضرائب ليست إلا أجور مستحقة لهؤلاء الذين بيدهم السيف في مسعاهم للرزق في شتى أنواع المهن والحرف، ويرى كذلك أن الغاية من وجود الدولة هي حماية الفرد الذي له حق طبيعي بالتمتع بهذه الحماية ليعيش بسلام في المجتمع، وعلى الفرد أن يدفع ثمن هذه الحماية وأن الضريبة ما هي إلا ثمن ما يشتريه الفرد من اطمئنان وأمن. أما (لوك) فيرى أن حماية الدولة للأفراد تفرض عليهم واجب عليهم واجب دفع ثمن هذه الحماية، كما يرى أن كل فرد ملزم أن يؤدي إلى الدولة من ثروته ما يؤمن به ما تبقى له منها ويعرف (ميرابو) الضريبة بأنها (ثمن يدفعه المكلف مقابل الخدمات والمنافع التي يحصل عليها من جراء قيام الدولة بوظائفها) أو أن (الضريبة دين عام يلتزم به المواطنون كثمن لتلك المزايا التي تؤديها الجماعة لهم)<sup>(٧٨)</sup>. أما (مونتسكيو) فيرى انه عقد بيع أو مقايضة، أي أن موارد الدولة ما هي إلا أنصبة يؤديها المواطنون من أموالهم لقاء أن تؤمنهم الدولة على ما تبقى في أيديهم منها ولتكفل لهم حق التمتع بها، وقال (آدم سميث) أنه عقد إجارة أعمال فالدولة تضطلع بخدمات ومرافق للأفراد وبالمقابل يدفع الأفراد إليها الضريبة كأجر عن هذه الأعمال، وقال آخرون أنه عقد تأمين فالمكلف يدفع الضريبة مقابل حصوله على الأمن والطمأنينة على أمواله.

وهذا الأساس كله خاطئ لأنه قائم على افتراض عقد بين الدولة والفرد فهو يستند الى نظرية العقد الاجتماعي التي صاغها الفيلسوف الفرنسي (جان جاك روسو) والتي تقوم على أساس أن الأفراد قد تركوا العزلة للاستفادة من مزايا الحياة الاجتماعية وعقدوا فيما بينهم عقداً ضمناً تنازلوا بمقتضاه عن جزء من حريتهم مقابل وضع الحرية الباقية في حماية الدولة، وهكذا أنتظم كل شعب في دولة ذات سلطان مستمد من هذا التعاقد، وهي نظرية أثبت التاريخ بطلانها، لأنه لم يثبت تاريخياً أن الأفراد قد بدءوا حياتهم في عزلة وأنهم قد تركوا هذه العزلة وعقدوا فيما بينهم اتفاقاً ضمناً ولكن الدولة ليست تنظيمياً اتفاقياً بل هي ضرورة تاريخية ومع رفض الأساس التعاقدي للدولة يتطلب الأمر رفض الأساس التعاقدي للضريبة فضلاً على أن نظريات العقد الاجتماعي مستمدة أساساً من

الفكر الفردي الذي يقدر حق الملكية ويرى أن الضريبة هي مجرد اقتطاع مالي من الملكية لا يجب أن تتوسع فيه الدولة، وبما أن الأحداث الاقتصادية والمالية قد أثبتت عدم صحة الأسس التي قامت عليها المالية التقليدية لذا فإن الأفكار التي تبنتها بكونها أساساً للضريبة لم تنجح هي الأخرى. أما النظرية الثانية لتبرير الضريبة فهي نظرية التضامن الاجتماعي التي تفترض بدورها أن الأفراد يشعرون بالحاجة إلى وجود الدولة لانتظام حياة الجماعة وإشباع حاجاتهم وعليه يتطلب الأمر من الأفراد بمقتضى عضويتهم في الجماعة بالتضامن فيما بينهم في تحمل النفقات العامة التي تغذي الحاجات العامة فالتضامن الاجتماعي هو أساس حق الدولة في فرض الضرائب والواقع أن هذه النظرية أكثر قبولاً لأنها تفسر فرض الضريبة في كل عصر من العصور فضلاً عن إنها تستوعب كل التطورات التي حصلت في دور الضريبة الاجتماعي والاقتصادي وتنظيمها الفني.

أما النظرية الثالثة والأخيرة فهي تبرر الضريبة على أساس سيادة الدولة فالدولة تؤدي وظائفها في إشباع الحاجات العامة، ولا تسعى إلى تحقيق النفع الخاص للأفراد، وهي بما لها من سيادة على إقليمها ورعاياها تفرض الضرائب بمقتضى القانون، وتستمد ذلك مباشرة من سلطتها الدستورية. فالسيادة الضريبية والسيادة السياسية يرتبطان أشد الارتباط سواء أكان ذلك على الصعيد الداخلي أم الخارجي<sup>(٧٩)</sup>.

## ١. السيادة الضريبية في المجال الداخلي :-

فالتاريخ حافل بالأمثلة بهذا الخصوص وكلها أظهرت بأن توسع سلطة الدولة الضريبية يواكبه دائماً توسع سياسي والعكس صحيح، فوجود الضريبة وفرضها مرتبط أشد الارتباط بوجود دولة قوية وقادرة على فرض القانون على جميع أراضيها لكن عنصر القوة والقدرة غير كافيان إن لم يرافقهما عنصر القبول. فقبول الضريبة لدى المواطنين أمر ضروري ومهم حتى تصل مداها الطبيعي مع العلم أن هذا المدى لن يكتمل إلا إذا كانت السلطة شرعية فالاعتراف لها بهذه الشرعية يضمن لها حتماً الاستعانة بهذه الضريبة التي

هي من أهم دعائم وجودها وضماناً لاستمرارها فالضريبة ليست أمراً تعسفياً من قبل السلطة الحاكمة وإنما يجب أن تظل ضمن حدود المشروعية.

## ٢- السيادة الضريبية في المجال الخارجي :

كما هو معلوم لدى فقهاء القانون الدولي بأن الدولة المستقلة من الناحية السياسية تبقى سيدة نفسها على أراضيها وقوانينها بما فيها القانون الضريبي، أي أن الدولة تستطيع تطبيق قانونها الضرائبي على إقليمها. ولا تستطيع فرض ضريبة على أقاليم الدول المجاورة لأن ذلك سوف يصبطدم بسيادة تلك الدول، هذا يعني أن القوانين الضرائبية الأجنبية لا يمكن تطبيقها على أراضي تلك الدولة إلا أنه لهذه القاعدة بعض الاستثناءات التي تتمثل في اتفاقيات تهدف لمنع وقوع الازدواج الضريبي ( أي أنه لا يمكن فرض ضريبة من نفس النوع على ذات الشخص لمرتين ) لذلك فإن القانون الضريبي الداخلي يتعطل لمصلحة هذه الاتفاقيات.

وعموماً فإن النظريات الثلاثة السابقة أياً كان مبرر أيديولوجياتها، تفترض في الملتزم بالضريبة (المكلف) أن يكون سوياً وأن يمارس نشاطاً شرعياً وأن يساهم بجزء من أمواله في النشاط العام للدولة وأن سيادة الدولة تتدرج في إطار القانون العام والمشروعية الدستورية.

## المبحث الثالث

### مشروعية الضريبة

تعد القاعدة القانونية من أهم إفرزات ممارسة السلطة في أي مجتمع والتي غالباً ما تعبر عن الاتجاهات الأيديولوجية والاجتماعية والسياسية والاقتصادية للقابضين على هذه السلطة<sup>(٨٠)</sup>. أي أن القاعدة القانونية هي مرآة عاكسة تعبر عن فلسفة نظام الحكم في أي وقت من الأوقات ولأي بلد من البلدان. وعليه فإن القانون الضريبي هو ميزة تشريعية أو بالأحرى تعبير عن هذه الإرادة بغض النظر عن الزمان والمكان اللذين تمثلهن.

ويضيف العميد ديكي إن لمفهوم السلطة العامة معنيان الأول تأتي فيه السلطة بمعنى أحد العناصر المكونة للسيادة، والثاني تأتي فيه السلطة بمعنى مجموعة السلطات الموجودة في كل دولة تشريعية، تنفيذية وقضائية<sup>(٨١)</sup>، والسلطة العامة في جوهرها تسعى دائماً إلى تحقيق المصلحة العامة وهذه المصلحة تستدعي أن تكون هي الوحيدة القادرة على فرض الضريبة<sup>(٨٢)</sup>. وهذا بدوره يفسر لنا نشأة الضريبة في أحضان السلطة العامة. أي أن مبدأ مشروعية الضريبة ( قانونية الضريبة ) قد تزامن نشأته مع النظام الدستوري أي إلى اعتبارات سياسية، فالنظام البرلماني والقانون الضريبي مرتبط أحدهما بالآخر. إذ نجد وثيقة العهد الأعظم (Magna Charta) التي أصدرها الملك (Jhon) ملك إنكلترا سنة ١٢١٥ وضعت حجر الأساس لنشأة مبدأ مشروعية الضريبة الذي جاء فيها أنه ( لا ضريبة ولا أية مساعدة يحتتمل أن يتم تحصيلها بدون موافقة النبلاء)<sup>(٨٣)</sup>. كما أكد هذا المبدأ أيضاً إعلان الحقوق (The Bill of Rights) عام ١٦٢٨ الذي جاء فيها ( لا تفرض ضرائب جديدة على الأفراد بدون القبول الصريح لممثليهم في البرلمان )<sup>(٨٤)</sup>، وحرمت وثيقة دستور الحقوق عام ١٦٨٨- ١٦٨٩ أي جباية نقدية تجبى لحساب التاج إلا في الحدود التي يقرها البرلمان، أي لا يجوز جباية الضرائب أو الرسوم أو استحصالتها دون موافقة ممثلي الشعب (البرلمان) وبهذا فقد وضع حجر الأساس للقانون الضريبي<sup>(٨٥)</sup>. وكذلك تأكد هذا المبدأ في إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي أعلنته الثورة الفرنسية سنة ١٧٨٩ الذي جاء فيه ( ان للمواطنين الحق في أن يقرروا بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم الضريبة ووعائها وكيفية تحصيلها ومدتها)<sup>(٨٦)</sup>، وقد أدى هذا التطور الدستوري في الدول



الحديثة إلى تقرير قاعدة دستورية مستقرة تعرف بقاعدة (قانونية الضريبة) أو مشروعية الضريبة ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغائها والإعفاء منها لا يتم إلا بقانون أي لا بد أن يكون مصدرها التشريع (السلطة التشريعية) وطبقاً للدستور وقد أخذت غالبية التشريعات الضريبية بهذه القاعدة الدستورية فقد أقره الدستور الفرنسي ١٨٧٥ والدستور الأمريكي ١٨٧٨ في المادة (١) من الفصل الثامن<sup>(٨٧)</sup> كما نص عليه الدستور المصري لسنة ١٩٧١ في مادته ١١٩ بأن (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون ...). ونص عليه الدستور الأردني والسوري<sup>(٨٨)</sup>. وإذا رجعنا إلى الدستور العراقي السابق لسنة ١٩٧٠ في المادة (٣٥) نص على أن ( أداء الضرائب المالية واجب على كل المواطنين ولا تفرض الضرائب ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون ) كما أن الدستور الجديد نص في المادة (٢٨) أولاً على أنه ( لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى، ولا يعفى منها إلا بقانون ).

ومما تجدر الإشارة إليه أن مبدأ مشروعية الضريبة لم يعد مبدأ مطلقاً وإنما وردت عليه استثناءات ففي الدستور الفرنسي النافذ حالياً والصادر في ١٩٥٨/١٠/٤ وتحديداً في نص المادة ذي الرقم (٣٨) منحت السلطة التشريعية تفويض للسلطة التنفيذية بإصدار لوائح لها قوة القانون في المواضيع التي تدخل ضمن اختصاص السلطة التشريعية حصراً (منها الضرائب) ولكن بشروط وقيود خاصة، وكذلك ورد بين ثنايا دستور ١٩٧١ المصري نص المادة (١٠٨) التي تجيز التفويض التشريعي حيث نصت على أنه (لرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الأحوال الاستثنائية وبناءً على التفويض من مجلس الشعب بأغلبية أعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون ويجب أن يكون التفويض لمدة محددة وأن تبين فيه موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض فإذا لم تفرض عليه أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان بها من قوة القانون) يتضح من النص أن لرئيس السلطة التنفيذية أن يصدر قرارات لها قوة القانون ومنها فرض الضريبة وهذا بدوره يتعارض مع نص المادة (١١٩) من الدستور ذاته التي تنص

على أن (انشاء الضرائب العامة وتعديلها أو الغاءها لا يكون الا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها الا في الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد باداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم الا في حدود القانون) والملاحظ أنه في ظل المادة (١٠٨) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١ وتحديداً بمسألة التفويض محاطة بجملة من الضمانات التي تحتفظ بالحق الأصلي للسلطة التشريعية بممارسة هذا الاختصاص وأهمها<sup>(٨٩)</sup>:-

١. إن التفويض مرهون بالظروف الاستثنائية وهو على خلاف النص الفرنسي.
٢. التفويض يتم بأغلبية ثلثي أعضاء مجلس الشعب.
٣. التفويض يكون لمدة محددة وليس مطلقاً.
٤. ضرورة توضيح موضوعات القرارات المراد اتخاذها من قبل رئيس الجمهورية.
٥. اشتراط عرض هذه القرارات في أول جلسة على مجلس الشعب بعد نفاذ مدة التفويض فإذا لم يتم العرض أو رفضت عند عرضها فإنه يزول ما كان مفترض أن تتمتع به من قوة قانونية .

أما عن موقف الفقه من التفويض فقد ظهر هناك ثلاثة اتجاهات<sup>(٩٠)</sup> وكما يأتي:-

#### أولاً : الاتجاه المؤيد للتفويض :

يرى أصحاب هذا الاتجاه في تبرير التفويض الى طرح مسوغين يجعلان مسألة اللجوء إلى السلطة الدائمة أمراً محتتماً.

**المسوغ الأول :** وهو المسوغ ذات طابع سياسي يتلخص بأن ممثلي الشعب في البرلمان غالباً ما يحاولون إرضاء الشعب عن طريق تجنب التصويت على المواضيع التي تتضمن فرض أعباء أو تكاليف مالية ومن ضمنها الضرائب، ولقد أثبت الواقع ذلك من

خلال بقاء النظام الضريبي الفرنسي طوال القرن التاسع عشر لا يطبق فيه الا نظام الضرائب المباشرة التي كان استمرار فرضها يخدم مصالح الطبقة البرجوازية في ذلك الوقت.

**المسوغ الثاني :** وهو ذات طابع فني ويكمن بأن الفن الضريبي أصبح من التعقيد بحيث يكون من غير السهل أن يفهم أعضاء البرلمان كل الغايات والمقاصد وجميع الجوانب والانعكاسات المترتبة على فرض الضريبة مما اقتضى الأمر أن يعهد بهذه المهمة الى السلطة التنفيذية التي تتمتع بخبرة ودراية كبيرة في هذا المجال كونها هي المسؤولة عن تطبيق هذه التشريعات<sup>(٩١)</sup>.

#### ثانياً : الاتجاه المعارض للتفويض :-

يرى جانب من الفقه الفرنسي أن الآثار السلبية التي يمكن أن تترتب على اضطلاع السلطة التشريعية في ممارسة اختصاصها بشأن إنشاء الضرائب وتعديلها فهي أهون بكثير، حسب اعتقادهم، مما يمكن أن يصيب موضوع فرض الضرائب من قبل السلطة التنفيذية من تعسف في ممارسة صلاحية إنشاء الضرائب.

#### ثالثاً : الاتجاه المختلط للتفويض : -

يتخذ أصحاب هذا الرأي موقفاً وسطاً بين الاتجاهين السابقين حيث يرى الفقيه الفرنسي (Louis Trota Bas) أنه ليس من السهولة التسليم بما آلت إليه الأمور بشأن مبدأ مشروعية الضريبة إلا أنه إذا كانت هناك من مبررات تستدعي التسليم بالتطور الحاصل بشأن تطبيق المبدأ فإنه لا بد من أن لا يترك الأمر بدون أن تكون هنالك ضوابط وضمانات بحيث توازن بين الضرورات التي اقتضت إصدار القرارات التنظيمية التفويضية والحريات السياسية التي يكفلها مبدأ مشروعية الضريبة<sup>(٩٢)</sup>.

وتأسيساً لما تقدم فإن حالة التفويض التشريعي لا تعد انتهاكاً لمبدأ مشروعية الضريبة، ما دامت السلطة التشريعية مستمرة في الاحتفاظ باختصاصها الأصيل وكذلك ما تحاط به عملية التفويض من ضمانات بحيث تمنع تحكم السلطة التنفيذية في مسألة فرض الضريبة وما دام المبدأ المستقر هو صدور تشريع يقضي بفرض الضريبة.

واستناداً إلى كل ما تقدم فالسؤال الذي يطرح نفسه هو ما مدى مشروعية أو ما القيمة القانونية للأمر الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة ذي الرقم (٤٩) الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤ والذي جاء فيه تعديل شامل لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والمعمول به حالياً من قبل السلطة المالية (الهيئة العامة للضرائب) وكما يأتي :-

أولاً :- **السماحات<sup>(٩٣)</sup>**: تم تعديل الفقرتين (١،٥) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وبالشكل الآتي :-

١- المكلف لذاته أصبح يتمتع بسماع قدره مليونين وخمسمائة ألف دينار عراقي وللزوجة مبلغ قدره مليونين دينار.

٢- الولد يتمتع بسماع قدره مئتي ألف دينار. ومهما كان عددهم.

٣- الأرملة أو المطلقة تتمتع بسماع قدره ثلاثة ملايين ومئتي ألف دينار ومئتي ألف دينار لكل ولد من أولادها.

٤- (سماع العمر) منح المكلف لذاته سماحاً إضافياً مبلغ قدره ثلاثة مائة ألف دينار إذا تجاوز سن (٦٣) من العمر.

ثانياً :- **سعر الضريبة**: تم تعديل الفقرة (١) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل الآتي :

- ١- تفرض ضريبة بنسبة ٣% على المبالغ التي تصل إلى (٢٥٠٠٠٠٠٠) دينار.
- ٢- تفرض ضريبة بنسبة ٥% على المبالغ التي تتجاوز (٢٥٠٠٠٠٠٠) دينار وحتى (٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار.
- ٣- تفرض ضريبة بنسبة ١٠% على المبالغ التي تتجاوز (٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار وحتى مليون دينار.
- ٤- تفرض ضريبة بنسبة ١٥% على المبالغ التي تتجاوز مليون دينار.

أما سعر الضريبة على دخل الشركات فقد أصبح نسبياً بعد أن كان تصاعدياً وتم فرض ضريبة بمقدار ١٥% على دخل الشركات المحدودة والمساهمة الخاصة والمساهمة المختلطة<sup>(٩٤)</sup>.

وقد ساوى الأمر رقم (٤٩) بين دخل المقيم وغير المقيم<sup>(٩٥)</sup> كما وقد أخضع للضريبة الرواتب والأجور والمخصصات التي يتلقاها موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط<sup>(٩٦)</sup> بعد أن كانت تتمتع بالإعفاء استناداً للفقرة (٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

ثالثاً:- الخسائر : تم تعديل المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وذلك بإضافة مواد جديدة<sup>(٩٧)</sup>.

رابعاً :- الإعفاءات : أبقى الأمر (٤٩) دخل الموظفين الأجانب (من غير العراقيين) والمتعاقدين الأجانب (من غير العراقيين) وكذلك المتعاقدين من الباطن التابعين لهم الذين يقومون في إطار عملهم مع سلطة الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق معها ومع الهيئات والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف بتزويد العراق بمساعدات فنية ومادية ولوجستية وإدارية أو غيرها من المساعدات، وأيضاً المنظمات الدولية والمنظمات غير

الحكومية المسجلة بموجب الأمر ذي الرقم (٤٩)<sup>(٩٨)</sup>، كما ألقى الأمر أعضاء البعثات الدبلوماسية لدى العراق وأفراد عائلاتهم وأعضاء المكاتب القنصلية وأفراد عائلاتهم والقناصل الفخريون للدول الأجنبية<sup>(٩٩)</sup>.

لكل ما تقدم يتضح بعدم مشروعية الأمر ذي الرقم (٤٩) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة وذلك لمخالفته مبدأ مشروعية الضريبة الذي يتطلب أن يكون التعديل بقانون صادر عن السلطة التشريعية وهذا ما أكدته الدستور العراقي السابق لسنة ١٩٧٠ في المادة (٣٥) الذي جاء فيه بأن (أداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون) مسودة دستور لعام ٢٠٠٥ في مادته رقم (٢٨/أولاً) التي نصت على أنه (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون)، كما أكدته غالبية الدساتير ومن ضمنها الدستور الأمريكي لسنة ١٨٧٨ في المادة (١) الفصل الثامن كما أسلفنا سابقاً. فضلاً عن أن النصوص القانونية الخاصة بالقانون الدولي الإنساني التي جاءت بها اتفاقية جنيف الرابعة لعام ١٩٤٩ والتي تعرضت إلى تنظيم أحكام الدول الخاضعة للاحتلال العسكري وخاصة الجوانب المتعلقة بالحياة التشريعية في الدول المحتلة لم تجز للدول المحتلة أن تجري من التعديلات على قوانين الدولة المحتلة إلا في أضيق الحدود وفي المجالات المتعلقة بالقوانين الجنائية حصراً وفي إطار نص المادة (٦٤) من اتفاقية جنيف الرابعة. أما سائر القوانين الحديثة والتجارية والتشريعات المالية وغيرها فإنها تخرج عن نطاق أي تدخل من قبل تلك القوات<sup>(١٠٠)</sup>.

ومما يجب التنويه إليه من الناحية التطبيقية يلاحظ أن السلطة الضريبية قد منحت سماحاً قانونياً للعاملين في دوائر الدولة والشركات العامة والمختلطة على أساس المكلف المتزوج ولديه أربعة أولاد<sup>(١٠١)</sup>، أي أن السلطة المالية ساوت من حيث منح السماح القانوني بين العازب والمتزوج ولديه أربعة أولاد وهذا بدوره يتنافى مع الهدف الذي منحت من أجله السماحات إلا وهو تحقيق العدالة الضريبية، لذا لا بد من تطبيق القانون وتمييز العازب من المتزوج وكذلك المتزوج وليس لديه أولاد من المتزوج ولديه أولاد وهذه

التعليمات تعد باطلة من الناحية القانونية لمخالفتها ذي الرقم (٥٧) لسنة ٢٠٠١ المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل استناداً الى مبدأ المشروعية الذي يتطلب ان يوافق القانون للدستور والتعليمات للقانون.

واخيراً وليس آخراً وبعد إن ناقشنا مبدأ مشروعية الضريبة من الناحية النظرية والتطبيقية لابد من الإشارة إلى موضوع له علاقة بمشروعية الضريبة إلا وهو مدى مشروعية محل الضريبة (النشاط) فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو ما مدى مشروعية محل الضريبة (النشاط) والدخل المتولد عنه (الوعاء) وهل يخضع هذا الدخل للضريبة أم لا ؟

للإجابة على هذا التساؤل فقد ظهر هناك اتجاهين وكما يأتي :

أولاً: الاتجاه التقليدي :- الذي يفرق بين العمل المشروع والعمل غير المشروع من حيث الخضوع للضريبة ويرى ان الضرائب تحصل على أي ربح مشروع كان ام غير مشروع ويضيف الدكتور (عاطف البنا)<sup>(١٠٢)</sup> إن تحصيل الضرائب عن عمل غير مشروع يجب النظر إليه من عدة زوايا منها انه ليس من العدل أن نضع من يعمل عمل غير مشروع بوضع افضل ممن يعمل عمل مشروع من حيث فرض الضريبة فضلاً عن انه من غير المعقول أن نتصور تقديم تاجر إقرار ضريبياً عن نشاطه غير المشرع كالمخدرات لذلك نرى صعوبة الوصول إلى الدخل الحقيقي عن هكذا أعمال ويؤكد هذا الرأي المستشار (شريف مكي)<sup>(١٠٣)</sup> بقوله أن الضرائب تفرض على أي ربح تجاري سواء أكان مشروعاً أم غير مشروعاً وليس للسلطة المالية أية علاقة برأس المال وإنما الربح كون الضريبة لا تفرض على رأس المال وإنما على الربح. البعض الآخر يتمسك بالقاعدة القانونية السابقة (مشروعية الضريبة) حيث أن القانون قد نص بنصوص صريحة على إخضاع الأنشطة المشروعة وغير المشروعة للضريبة دون أي قيود<sup>(١٠٤)</sup>. ويرى أصحاب هذا الاتجاه أن فرض الضرائب على هذه التجارة غير المشروعة لا يحولها إلى تجارة مشروعة.

ويذهب الدكتور (زين العابدين ناصر)<sup>(١٠٥)</sup> إلى خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة وذلك لأن قوانين الضرائب تنظر إلى النشاط المنتج سواء أكان مشروعاً ومتحققاً طبقاً لما يقضي به القانون أم لا، لأن كل ما يهيمه هو تحقيق ربح نتيجة ممارسة نشاط أو أعمال تخضع للضريبة ويذهب البعض<sup>(١٠٦)</sup> بحق أن الدخل غير المشروع يتطلب خضوعه للضريبة تحققه فعلاً في يد المكلف وأن يستقر في ذمته المالية وأن لا ينفصل عنها بمصادرة المال كلياً إذ لا نكون أمام دخل في هذه الحالة بالمرّة.

وقد أيد القضاء خضوع الأرباح الناتجة عن الأعمال غير المشروعة لضريبة الدخل<sup>(١٠٧)</sup> ففي إنكلترا حكم القضاء الإنكليزي بأن الأرباح التي يحققها أحد الأشخاص من قيامه بعمليات مرهونات غير مشروعة تخضع للضريبة شأنها في ذلك شأن الأرباح الناشئة من معاملات تجارية مشروعة، على الرغم من أن هذا الشخص قد حكم عليه في جنح مماثلة، كما قضي بأن تخضع للضريبة الأرباح الناشئة من تصدير الويسكي لمدة تزيد على سنتين إلى الولايات المتحدة خلافاً للقانون الأمريكي<sup>(١٠٨)</sup>.

كما أيد القضاء الأردني خضوع الأرباح غير المشروعة للضريبة فقد جاء في قرار محكمة استئناف ضريبة الدخل رقم ٨٥/٦٧ والصادر بتاريخ ١٩٨٥/٥/٣٠ ما يأتي (أما بالنسبة للدخل القائم من الرشوة ولما تقدم لدينا أية بيينة مقنعة تثبت عكس ما توصل إليه المقرر بهذا الخصوص تقرر الإبقاء عليه ومحاسبة المكلف عن هذا الدخل)<sup>(١٠٩)</sup> وفي قرار آخر لمحكمة التمييز الأردنية رقم ٧٧/٢٨٠ والصادر بتاريخ ١٩٧٧/٨/٢٤ والذي جاء فيه (أن الفقرة أ من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ أوجبت فرض الضريبة على أرباح أو مكاسب أي عمل أو أي حرفة أو تجارة... الخ فيتضح من هذا النص الذي ورد مطلقاً بأن أي دخل يتأتى للمكلف يخضع للضريبة سواء كان مصدر الدخل مشروعاً أم غير مشروع وبما أنه ثابت من البيينة الواردة في الدعوى أن المكلف كان يتاجر بالمخدرات فإن عدّ دخله من هذا المصدر خاضعاً للضريبة قائماً في محله)<sup>(١١٠)</sup>.



**ثانياً :- الاتجاه الحديث :** يميل الاتجاه الحديث إلى عدم إخضاع أرباح الأعمال غير المشروعة للضريبة وهذا ما أكده القضاء المصري في الحكم الذي أصدرته محكمة جنايات المنصورة في القضية رقم ٩٢/٥٣٦ كلي، جلسة ١٩٩٦/٥/٢٥ التي قررت فيه بأنه لا ضريبة على عمل غير مشروع<sup>(١١١)</sup>. ومن الحجج التي استندت إليها هو أن الأصل في التعامل الإباحة والمشروعية فالشيء يكون غير قابل للتعامل فيه إذا كان غير مشروع وعدم المشروعية يرجع أما إلى نص في القانون أو إلى مخالفة النظام العام والآداب العامة، ونص القانون الذي يمنع من التعامل في الشيء يكون مبنياً على اعتبارات ترجع في ذاتها إلى النظام العام والآداب العامة<sup>(١١٢)</sup> فضلاً عن أنه لا يجوز التعارض في القوانين كون قانون العقوبات يحرم مثلاً تجارة المخدرات وقانون الضرائب يبجح للعمل الواحد وجهان محظور ومباح، كما أن الأصل في العمل التجاري هو المشروعية ومن الخطأ الجسيم أن يسمى نشاط المخدرات بتجارة المخدرات لأن التجارة في أصلها مبنية على الأمانة والشرف والمشروعية وأن الأصل في التشريع هو العمل المشروع وما يخالف الأصل لا بد له من نص صريح. كما أن هناك من الفقه لا يؤيد إطلاقاً إخضاع هذه الأرباح للضريبة من منطلق مخالفتها لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء التي تعتبر المصدر الأول للقانون<sup>(١١٣)</sup>.

أما وجهة نظرنا في ذلك فنحن نؤيد الاتجاه الحديث في عدم خضوع أرباح الأعمال غير المشروعة للضريبة استناداً لما يأتي :-

١- أن قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل لم ينص صراحة على مشروعية الدخل من عدمه.

٢- أن عدم المشروعية أما أن يرجع إلى مخالفة نص صريح في القانون أو إلى مخالفة النظام العام والآداب العامة وفي جميع الأحوال فإن نص القانون يكون مبنياً على اعتبارات النظام العام والآداب العامة فضلاً عن أن القانون قد وضع

في الأساس لحماية المجتمع من مثل هذه الجرائم كالمخدرات لذلك لا يجوز خرق مبدأ المشروعية تحت أية ذرائع.

٣- كما أن القول بأن الدخول المشروعة تفرض عليها الضريبة والدخول غير المشروعة لا تفرض عليها الضريبة باعتبار الضريبة عقوبة على الدخول المشروعة، مردود في نظرنا لأن الدخول الغير مشروعة معرضة لعقوبة أشد من الضريبة ألا وهي عقوبة جنائية وما يتبعها من مصادرة للأموال كلها.

٤- صعوبة إجراء التقدير على مثل هذه الدخول، لعدم الوصول إلى الدخل الحقيقي لها لأنها غالباً ما تكون بشكل مخفي، وأنه من غير المعقول تقديم إقرار ضريبي عن نشاط تجارة المخدرات مثلاً.

## الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع مشروعية الضريبة توصلنا الى نتائج وتوصيات من

أهمها :

### أولاً : الاستنتاجات

١. يختلف مبدأ المشروعية عن مبدأ الشرعية كون الأول مصطلح قانوني يعني خضوع القواعد الدنيا للقواعد العليا وكما يسميه البعض بمبدأ سيادة القانون أو تدرج القوانين أما الشرعية فهو مصطلح سياسي يعني هناك سلطة شرعية حاصلة على رضا الشعب وسلطة غير شرعية.
٢. تقسم مصادر المشروعية الى قسمين هما المصادر المدونة للمشروعية وتمثل بالدستور والتشريع العادي والتشريع الفرعي الذي يصدر عن الإدارة بموجب السلطات الممنوحة لها والمصادر غير المدونة وتتحصر 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 أبرز صورها والسلطة التقديرية للإدارة.
٤. عدم مشروعية الأمر ذي الرقم (٤٩) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة وذلك لمخالفته مبدأ مشروعية الضريبة الذي يتطلب أن يكون التعديل بقانون صادر

عن السلطة التشريعية وهذا ما أكده الدستور العراقي لعام ١٩٧٠ وغالبية الدساتير المعاصرة فضلاً عن مخالفته لاتفاقية جنيف الرابعة لعام ١٩٤٩ والمتعلقة بالحياة التشريعية للدول المحتلة.

٥. عدم مشروعية التعليمات الخاصة بالاستقطاع الضريبي لرواتب الموظفين والعاملين لسنة ٢٠٠٤ لكون السلطة الضريبية قد منحت سماحاً ضريبياً ثابتاً للمتزوج ولديه أولاد وهذا بدوره يتنافى مع الهدف من منح السماحات ألا وهو تحقيق العدالة الضريبية لذا لا بد من تطبيق القانون وتمييز العازب عن المتزوج وكذلك المتزوج وليس لديه أولاد عن المتزوج ولديه أولاد.

#### ثانياً : التوصيات

١. إيقاف العمل بتنفيذ الأمر ذي الرقم (٤٩) الصادر عن مايسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة لمخالفته مبدأ مشروعية الضريبة وضرورة تطبيق قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل أو إصدار قانون جديد يتلائم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلد.

٢. إيقاف تنفيذ التعليمات الصادرة والخاصة بالاستقطاع الضريبي لرواتب الموظفين والعاملين لسنة ٢٠٠٤، والعمل بالقانون رقم (٥٧) لسنة ٢٠٠١ أو إصدار قانون يتناسب مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي السائد في البلد.

٣. نقترح عدم خضوع أرباح الأعمال غير المشروعة للضريبة استناداً للحجج الآتية

-:

أ- أن قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم ١١٣ سنة ١٩٨٢ المعدل لم ينص صراحةً على مشروعية الدخل من عدمه.

ب- إن عدم المشروعية أما أن يرجع الى مخالفة نص صريح في القانون أو الى مخالفة النظام العام والآداب العامة وفي جميع الأحوال فإن نص القانون يكون مبنياً على اعتبارات النظام العام والآداب العامة فضلاً عن أن القانون قد وضع في الأساس لحماية المجتمع من مثل هذه الجرائم كالمخدرات لذلك لا يجوز خرق مبدأ المشروعية تحت أية ذرائع.

ج- كما أن القول بأن الدخل المشروعة تفرض عليها الضريبة والدخول غير المشروعة لا تفرض عليها الضريبة باعتبار الضريبة عقوبة على الدخل المشروعة مردود في نظرنا لأن الدخل غير مشروعة معرضة لعقوبة أشد من الضريبة ألا وهي عقوبة جنائية وما يتبعها من مصادرة للأموال كلها.

د- صعوبة إجراء التقدير على مثل هذه الدخول لعدم الوصول الى الدخل الحقيقي لها لأنها غالباً ما تكون بشكل مخفي، وأنه من غير المعقول تقديم إقرار ضريبي عن نشاط تجارة المخدرات مثلاً.

## الهوامش

- (1) Andre De laubadere. traite de droit adminis tratifL – G – D – J16  
sixten edition 1973.p.35.
- (٢) د. سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دراسة مقارنة ط٥، دار الفكر  
العربي، القاهرة، ١٩٨٤، ص١٦.
- (٣) استاذنا د. صالح ابراهيم أحمد المتبوتي، رقابة القضاء على مخالفة القانون في القرار الإداري  
- دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون / جامعة الموصل، ٢٠٠٠،  
ص٣٠.
- (٤) د. سليمان محمد الطماوي، مصدر سابق، ص١٧ ود. محمد عبد الحميد أبو زيد، طاعة  
الرؤساء ومبدأ المشروعية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨، ص١٩٠.
- (٥) د. سليمان محمد الطماوي، مصدر سابق، ص١٨.
- (٦) د. مصطفى كبيرة، نظرية الاعتداء المادي في القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة،  
١٩٦٤، ص٢٦.
- (٧) د. كمال أبو العيد، "الشرعية والمشروعية في حكم القانون" مجلة المحاماة، السنة التاسعة  
والخمسون، العددان الخامس والسادس، ١٩٧٩، ص٦٧.
- (٨) الآية (١٩) من سورة الجاثية.
- (٩) د. ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٩،  
ص١٨.
- (10) H.Kelsen justiceet , droitna annalesde philoso phic politigue ,  
1959.p.letsuiv
- (١١) د. محمد رفعت عبد الوهاب ود. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، القضاء الإداري، المكتب  
العربي للطباعة ١٩٨٨، ص١٩.
- (١٢) د. رمزي طه الشاعر، الرقابة على أعمال الإدارة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٢،  
ص١٧.
- (١٣) د. ماجد راغب الحلو، مصدر سابق، ص١٦، ود. عبد الحميد متولي " مبدأ المشروعية  
ومشكلة المبادئ العليا غير المدونة "، مجلة الحقوق، العددان الثالث والرابع، ١٩٥٨،  
ص٨٧.

- (١٤) طعيمة الجرف، رقابة القضاء لأعمال الإدارة العامة، دار الحمامة للطباعة ١٩٧٠، ص ١٤.
- (١٥) د.أزهار عبد الكريم عبد الوهاب، طبيعة مقدمات الدساتير والمواثيق الوطنية، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون/جامعة بغداد، ١٩٩٨، ص ٤٧.
- (١٦) م(٥٥) من الدستور الفرنسي النافذ الصادر في ٤/١٠/١٩٥٨.
- (١٧) م(١٥١) من الدستور المصري النافذ الصادر في ١١/١١/١٩٧١.
- (١٨) م(٥٩ ف٤) من مسودة الدستور العراقي الدائم).
- (19) Carre DeMalberg , contributionala theoire general de l'Etat t, 11, p. 578.
- (٢٠) د.سعد عصفور ود.محسن خليل، القضاء الإداري، مطبعة الكاتب المصري للطباعة والنشر، ص ١١.
- (٢١) د.محسن خليل، القضاء الإداري اللبناني، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٨٢، ص ١٢-١٣.
- (٢٢) د. سعد عصفور ود. محسن خليل، مصدر سابق، ص ١٢-١٣.
- (٢٣) المصدر نفسه، ص ١٤.
- (٢٤) د. طعيمة الجرف، مصدر سابق، ص ١٨.
- (٢٥) وللمزيد من التفصيل حول التشريع الفرعي راجع أستاذنا د.ماهر صالح علاوي الجبوري " النظام في القانون العراقي " بحث مقبول للنشر في مجلة العلوم القانونية ود. وسام صبار عبد الرحمن، الاختصاص التشريعي للإدارة في الظروف العادية، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٤.
- (٢٦) د. سليمان محمد الطماوي، مصدر سابق، ص ٤٠١.
- (٢٧) د. ثروت بدوي، تدرج القرارات الإدارية ومبدأ المشروعية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٨، ص ١٩.
- (٢٨) د. ماجد راغب الحلو، مصدر سابق، ص ٣٥.
- (٢٩) د. علي محمد بدير ود. عصام عبد الوهاب البرزنجي ود. مهدي ياسين السلامي، مبادئ وأحكام القانون الإداري، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٣، ص ٤٨.

مشروعية الضريبة - دراسة قانونية مقارنة  
د. نعم أحمد محمد / د. عبد الباسط علي جاسم

- (٣٠) د. طعيمة الجرف، مصدر سابق، ص ١٠٥.
- (٣١) د. شمس مرغني علي، " العرف الإداري كمصدر للأعمال الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة الشريعة والقانون، العدد الأول ١٩٨٧، ص ٢٩٨.
- (٣٢) د. عبد الفتاح حسن، مذكرات من مبادئ القانون الإداري، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ١٩٧٨، ص ١٧.
- (٣٣) د. سعد عصفور ومحسن خليل، مصدر سابق، ص ٥١.
- (34) R.Odent. contentieux administratif. Lescoursdroit.paris. 1970. 1971. p1350.
- (35) R. Chapus. Dela valurjuridiguedes principos generauxdroiet des autres reyles jurisprudntielles dudroit ADMINIS ttratique. DALLOZ. 1966. P 99.
- (٣٦) د. محسن خليل، مصدر سابق، ص ١٠٨.
- (٣٧) د. عبد الفتاح، مصدر سابق، ص ١٨ ود. فؤاد العطار - القضاء الإداري، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٨، ص ٤٩.
- (٣٨) د. رمزي سيف، الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، ط ٩، ١٩٦٩، ص ٦٨٨.
- (٣٩) د. سعيد الحكيم، مصدر سابق، ص ٤٤٥.
- (٤٠) د. محمود محمد حافظ، مصدر سابق، ص ٣٣ ود. طعيمة الجرف " القضاء كمصدر انشائي للقانون"، مجلة إدارة قضايا الحكومة، السنة السادسة، العدد الرابع، ١٩٦٢، ص ٦.
- (41) Marcel Hourio Precis de droit administratif 1903,P. 277.
- (٤٢) د. سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الأول، قضاء الالغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٦، ص ٣٩.
- (٤٣) د. عصام عبد الوهاب البرزنجي " مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الإداري العراقي " مجلة العلوم القانونية، العددان الأول والثاني، ١٩٩٠، ص ١٥٣.
- (٤٤) د. عصام عبد الوهاب البرزنجي " مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الإداري العراقي " مجلة العلوم القانونية، العددان الأول والثاني، ١٩٩٠، ص ١٣٥.
- (45) Jean Rivero et Jean Walinc , Droit administratif Dalloz , Paris , 1996 , P.611.



- (٤٦) حكم المحكمة الادارية العليا في مصر في ١٢/١٢ / ١٩٨٧ في الطعن المرقم ١٩٣٩، الموسوعة الادارية الحديثة، ط ١، دار العربية للموسوعات القاهرة، ١٩٩٥، ص ٤١٨.
- (٤٧) حكم محكمة التمييز المرقم ٦٢٢ / حقوقية / ١٩٦٧ / هيئة عامة / في ١١/١١/١٩٦٧ أشار اليه د. عبد الله رحمة الله البياتي، حق التقاضي دراسة دستورية مقارنة، رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٨ ص ١٥٩.
- (٤٨) د. سليمان محمد الطماوي، مصدر سابق، ص ٤١٥ وراجع أيضاً للمؤلف نفسه، النظرية العامة للقرارات الادارية، دراسة مقارنة، ط ٥، دار الفكر العربي، القاهرة ١٩٨٤، ص ١٧١ و د. محمود عاطف البنا، الوسيط في القضاء الاداري، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٢٤٣ وحمدي ياسين عكاشة، القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، منشأة المعارف، اسكندرية، ١٩٨٧ ص ١٦٢، و د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، مصدر سابق، ص ١٥٣ وضياء شيت خطاب " رقابة القضاء العراقي على القرار الاداري " مجلة القضاء العدد الرابع، ١٩٥٥، ص ٣٣٠.
- (٤٩) د. سامي جمال الدين، الرقابة على اعمال الإدارة، منشأة المعارف الأسكندرية، ١٩٨٢، ص ٣٤٧-٣٤٨، د. عبد الله رسمة الله البياتي، مصدر سابق، ص ١٦٠.
- (٥٠) نصت م(١٦) من الدستور الفرنسي الحالي الصادر في ٤/١٠/١٩٥٨ على، عندما تتعرض مؤسسات الجمهورية أو استقلال الوطن أو سلامة أراضيه أو تنفيذ تعهداته الدولية للخطر بطريقة جسيمة وحالة ويكون هناك ما يعترض السير العادي للسلطات الدستورية العامة، فأن لرئيس الجمهورية أن يتخذ الاجراء ات التي تتطلبها هذه الظروف.
- (51) Jacques Godechot , Les Consitution Dela France Piris,1995,P.432,Code administratif , Dalloz 1996,P.6 Jacqueline Morand Deviller ,Course dedroit administratif, 6edition , Paris, 1999, P. 612
- (٥٢) د. عبد الباقي نعمة عبدالله، "نظرية أعمال السيادة في ألقانون المقارن"، مجلة القانون المقارن، العددان السادس والسابع ١٩٧٧، ص ٦٠.
- (53) Gacqline Morand Deviller, OP, cit, p.622.
- (٥٤) حمدي ياسين عكاشة، مصدر سابق، ص ١١٦-١٢٦.

مشروعية الضريبة - دراسة قانونية مقارنة  
د. نعم أحمد محمد / د. عبد الباسط علي جاسم

- (٥٥) تنص م(٧٤) من دستور جمهورية مصر العربية الحالي الصادر في ١١/١١/١٩٧١ على أنه "الرئيس الجمهورية إذا قام خطر يهدد الوحدة الوطنية أو سلامة الوطن أو يعوق مؤسسات الدولة عن أداء دورها الدستوري ، أن تتخذ الإجراءات السريعة لمواجهة هذا الخطر ؛  
"د.مصطفى أبو زيد فهمي،النظام الدستوري المصري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤، ص ٣٠٧ و د. محمود حلمي، دستور جمهورية مصر العربية والديساتير العربية المعاصرة ، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨١، ص٦٨٥.
- (٥٦) د.سامي جمال الدين، لوائح الضرورة و ضمانة الرقابة القضائية ، منشأة ألمعارف ، الإسكندرية ، ١٩٨٢، ص١٤٨-١٤٩.
- (٥٧) تتعلق هذه القضية بالمطالبة بأيراد مبالغ خصصها نابليون بو نابرت للاميرة بورجيه (Borghere) أذ رفضت الحكومة صرفها لصدور القانون المرقم ١٢/١/١٨٢٢ الذي حرم أعضاء أسرة بونابرت من جميع الاموال التي منحت لهم مجاناً،د.عثمان خليل عثمان،مجلس الدولة دراسة مقارنة ، ١٩٥٦، ط٤، ص ٩٠.
- (٥٨) د.حافظ هريدي،اعمال السيادة في القانون المصري المقارن ، ط ١ ، مطبعة لجنة التأليف والترجمة ،القاهرة،١٩٥٢، ص٤٩.
- (٥٩) د. عبدالباقي نعمة عبدا لله، مصدر سابق ،ص٣٥.
- (٦٠) د.فؤاد العطار،القضاء الإداري،القاهرة،١٩٦٢، ص٤٩٩ ،وبحث بعنوان الشرعية وسيادة القانون،مجلة أفاق،٢٠٠٥،الموقع على شبكة الأنترنتwww.yahoo.com
- (٦١) د.مصطفى أبو زيد فهمي ،النظام الدستوري المصري، منشأة ألمعارف بالإسكندرية،١٩٨٤، ص٣٠٦، و د.سليمان محمد الطماوي ،النظم السياسية و القانون الدستوري دراسة مقارنة،دار الفكر العربي، القاهرة ، ص ٥٣٠ و د. محمود حلمي ، دستور جمهورية مصر العربية والديساتير العربية المعاصرة ،دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨١ ص ١٨٤.
- (٦٢) د.سامي جمال الدين ، الرقابة على أعمال الادارة ، مصدر سابق،ص٣١٤.
- (\* ) للمزيد من التفصيل حول ما سبق ذكره راجع د. نعم أحمد محمد و أ.دولت أحمد عبدالله " التنظيم القانوني لحالة الطوارئ " دراسة مقارنة، مجلة جامعة تكريت ،المجلد الثاني عشر ،العدد الرابع، ٢٠٠٥، ص ١٣٤-١٦٥.

- (٦٣) د.سامي جمال الدين. مصدر سابق، ص ٣٥٩.
- (٦٤) د.عصام عبد الوهاب البرزنجي ، السلطة التقديرية والرقابة القضائية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧١ ، ص ٦٤.
- (٦٥) د. سامي جمال الدين ، مصدر سابق ، ص ٣٢٩.
- (٦٦) د. عصام عبد الوهاب البرزنجي ، مصدر سابق ، ص ٢٠٥ و د. سليمان الطماوي ، النظرية العامة للقرارات الادارية ، مصدر سابق، ص ٧٣.
- (٦٧) د. سليمان محمد الطماوي ، "السلطة التقديرية والسلطة المقيدة " مجلة الحقوق ، السنة الرابعة ، العددان الأول و الثاني ، ص ٩٨.
- (٦٨) أستاذنا د. ماهر صالح علاوي الجبوري ، مبادئ القانون الإداري ، دراسة مقارنة ، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، ١٩٩٦ ، ص ١٨٣.
- (٦٩) د.سليمان محمد الطماوي ، مصدر سابق ، ص ٧٤.
- (\*) الضريبة لغة : (والضريبة واحدة الضرائب التي تؤخذ في الأرصاد والجزية ونحوها ومنه ضريبة العبد وهي ما يؤديه الى سيده من الخراج المقرر عليه). نديم مرعشلي، أسامة مرعشلي (الصاح في اللغة والعلوم، المجلد الثاني ض - ي، دار الحضارة العربية، بيروت، ص ٩، الفيروز آبادي ( القاموس المحيط ) الجزء الأول، ص ١١٣
- (٧٠، ٢) د. يونس أحمد البطريق (النظم الضريبية) الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٧، ص ٢٣-٢٤.
- (٧٢) د. حكمت الحارس (السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق)، القاهرة، ١٩٧٧، ص ١٢.
- (٧٣) د. مجدي محمود شهاب (الاقتصاد المالي) الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٨، ص ١٤٩.
- (٧٤) د. عادل فليح العلي، د. طلال محمود كداوي (اقتصاديات المالية العامة) الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٩، ص ٣٩.
- ومن المؤلفات باللغة الإنكليزية :-

مشروعية الضريبة - دراسة قانونية مقارنة  
د. نعم أحمد محمد / د. عبد الباسط علي جاسم

- 
- 
- Daltch, principles of public finance , Rout Ledy , and pultd , 25th impression London , 1954 , p17.
- E. TayLor , The Economics of public finance , 3rd Edy The Macmillan Company , New York, 1961, p252.
- (٧٤) انظر حول عناصر الضريبة :
- د. طاهر الجنابي (دراسات في المالية العامة) مطابع التعليم العالي، بغداد، ١٩٩٠، ص ص ١٦٠-١٦١.
- د.حسن عواضة (المالية العامة) ط٦، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٣، ص٣٩٨-٣٩٩.
- د.حامد عبد المجيد دراز (مبادئ الاقتصاد العام ) الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٩، ص٩٧ وما بعدها.
- د.وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخداش (الضرائب ومحاسبتها) ط١، عمان، ١٩٩٤، ص١٥ وما بعدها.
- (٧٦) لمزيد من التفصيل انظر :-
- د. عادل فليح العلي ود.طلال محمود كداوي، مصدر سابق، ص٤٥ وما بعدها ؛ د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق)، ج١، ط٢، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٧٦، ص ص ١٥٩-١٦٢ ؛ د. يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي)، ج١، جامعة دمشق، ٢٠٠٢-٢٠٠٣، ص١٤٩ وما بعدها.
- (٧٧) د. مصطفى رشدي شيحة (ضرائب الدخل المباشرة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ٣٧
- (٧٨) د. دلاور علي ود. محمد طه بدوي (أصول القانون الضريبي)، دار المعارف، الإسكندرية، ص١٨٥.
- (٧٩) د. فوزت فرحان (المالية العامة، التشريع الضريبي العام)، ط١، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٧، ص١٩ وما بعدها.
- (٨٠) سمير خيرى توفيق (مبدأ سيادة القانون) تقديم منذر الشاوي، دار الحرية للطباعة، بغداد، ١٩٧٨، ص٢٩.

- (٨١) ليون ديكي (دروس في القانون العام)، مجلة العدالة، العدد الرابع، السنة الخامسة، بغداد، ١٩٧٩، ص ص ١٠٠٨-١٠٠٩.
- (٨٢) د. هاشم الجعفري (مبادئ المالية العامة والتشريع المالي)، ط٣، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، ١٩٦٧، ص ٧٩.
- (83) JOHN Steele Gordon , American taxation , AMERICAN TLERITAGE, MAY ,June , 1996 , p3.
- (٨٤) د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي)، دار المعارف الاسكندرية، ١٩٧٩، ص ١٠ وما بعدها.
- (86) Michel Bouvier , Introudction ou droit fiscal Theorie limpot , pavis , 1995 , pp , 15-18.
- (87) Josepb A.pechmoin , Federal tax policy , 3rd ed , The Brooking Institution U.S.A , 1977, P32.
- (٨٨) المادة (١١١) من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته ؛ المادة (٨١) من الدستور السوري لسنة ١٩٧٣ وتعديلاته.
- (٨٩) لمزيد من التفصيل حول الجذور التاريخية للتفويض التشريعي في مصر يراجع : د.حبيب المصري (ضرائب الدخل في مصر)، ج١، مطبعة مصر، القاهرة، ١٩٤٥، ص ٤١.
- (٩٠) لمزيد من التفصيل انظر :
- د. محمد طه بدوي ومحمد النشار (أصول التشريع الضريبي المصري)، ط١، مطبعة دار المعارف، ١٩٥٩، ص ٦١ وما بعدها ؛ د.حسين خلاف (الأحكام العامة في قانون الضريبة)، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦، ص ٤٩.
- (٩١) د. محمد طه بدوي و محمد حمدي النشار، مصدر سابق، ص ٦٥.
- (٩٢) د. محمد طه بدوي والنشار، مصدر سابق، ص ٦٣.
- (٩٣) القسم (٢) من المادة (١) الفقرة (١/أ، ب، ج) والمادة (٢) من الأمر (٤٩) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (٣٩٨١) بتاريخ ٢٠٠٤/٢/١٩.
- (٩٤) القسم (٣) الفقرة (١) البند (١/ج، د، هـ) من الأمر رقم ٤٩.

مشروعية الضريبة - دراسة قانونية مقارنة  
د. نعم أحمد محمد / د. عبد الباسط علي جاسم

- (٩٥) القسم (٣)، الفقرة (٣) من الأمر نفسه.
- (٩٦) القسم (١١) من الأمر نفسه.
- (٩٧) القسم (٥) من الأمر نفسه.
- (٩٨) الفقرتان (٣،٤) من القسم (٤) من الأمر (٤٩) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة لعام ٢٠٠٤.
- (٩٩) البنود (أ، ب، ج) من الفقرة (٥) من القسم (٥) من الأمر ذي الرقم (٤٩).
- (١٠٠) لمزيد من التفصيل، انظر د. سهيل الفتلاوي (الإرهاب والإرهاب الدولي)، ط ١، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ٢٠٠٢، ص ٢٦٧ وما بعدها.
- (١٠١) الفقرة (٢) من استقطاع ضريبة الدخل من رواتب الموظفين والعاملين، دليل المستخدم لضريبة الاستقطاع المباشرة لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، ص ١.
- (١٠٢) مشار إليه في: د. مصطفى رشدي شيحة (ضرائب الدخل المباشرة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ٢٢.
- (١٠٣) مشار إليه في: المصدر نفسه، ص ٢٣.
- (١٠٤) خير مثال على ذلك م ٢/٦ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٩٢ المعدل
- (١٠٥) د. زين العابدين ناصر (النظام الضريبي المصري) دار النهضة العربية للطباعة، القاهرة، ١٩٧٢، ص ٤٣.
- (١٠٦) جهاد سعيد خصاونة (م طرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني/دراسة تحليلية)، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، الجامعة الأردنية، منشورة في كتاب نقابة المحامين، مطبعة التوفيق، عمان، ١٩٩٥، ص ص ٦٣-٦٤.
- (١٠٧) ما يفيد قرار الهيئة التمييزية الخاصة بالضرائب في العراق ذي العدد ١٩٩٦/٩١ بتاريخ ١٩٩٦/٩/٢٤ والمتعلق برفض الاعتراض على تقدير الضريبة عن دخل أحد محلات المشروعات الروحية، انظر: الكتاب السنوي للهيئة العامة للضرائب لسنة ١٩٩٧، وزارة المالية، شعبة التحري، ص ٦٨.

- (١٠٨) د. زكريا محمد يومي (ضريبة الدخل في التشريع السوداني)، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٤، ص ٦٩.
- (١٠٩) مشار إليه في : الخصاونة، مصدر سابق، ص ٢٤٠.
- (١١٠) مشار إليه في : د. وليد زكريا صيام وحسام الدين مصطفى الخداش (الضرائب ومحاسبتها) ط١، عمان، ١٩٩٤، ص ٨١.
- (١١١) مشار إليه في د. مصطفى رشدي شيحة، مصدر سابق، ص ٢١.
- (١١٢) المصدر نفسه، ص ٢٤.
- (١١٣) د. عادل أحمد حشيش (الوسيط في الضرائب على الدخل)، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٨٨، ص ٥٩٥.

### قائمة المصادر

#### القرآن الكريم :

#### أولاً : المصادر باللغة العربية

#### أ- الكتب والرسائل الجامعية

١. د. أزهار عبد الكريم عبد الوهاب، طبعة مقدمات الدساتير والمواثيق الوطنية، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون/جامعة بغداد، ١٩٩٨.
٢. د. ثروت بدوي، تدرج القرارات الإدارية ومبدأ المشروعية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٨.
٣. د. جهاد سعيد خصاونة (مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني/دراسة تحليلية)، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، الجامعة الأردنية، منشورة في كتاب نقابة المحامين، مطبعة التوفيق، عمان، ١٩٩٥.
٤. د. حافظ هريدي، اعمال السيادة في القانون المصري المقارن ، ط١ ، مطبعة لجنة التأليف والترجمة ، القاهرة، ١٩٥٢.
٥. د. حامد عبد المجيد دراز (مبادئ الاقتصاد العام ) الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٩.

مشروعية الضريبة - دراسة قانونية مقارنة  
د. نعم أحمد محمد / د. عبد الباسط علي جاسم

٦. د. حبيب المصري (ضرائب الدخل في مصر)، ج ١، مطبعة مصر، القاهرة، ١٩٤٥.
٧. د. حسن عواضة (المالية العامة) ط ٦، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٣.
٨. د. حسين خلاف (الأحكام العامة في قانون الضريبة) القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦.
٩. د. حكمت الحارس (السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق)، القاهرة، ١٩٧٧.
١٠. د. حمدي ياسين عكاشة، القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، منشأة المعارف، اسكندرية، ١٩٨٧.
١١. د. دلاور علي ود. محمد طه بدوي (أصول القانون الضريبي)، دار المعارف، الإسكندرية.
١٢. د. رمزي سيف، الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية، ط ٩، ١٩٦٩.
١٣. د. رمزي طه الشاعر، الرقابة على أعمال الإدارة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٢.
١٤. د. زكريا محمد يومي (ضريبة الدخل في التشريع السوداني)، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧٤.
١٥. د. زين العابدين ناصر (النظام الضريبي المصري) دار النهضة العربية للطباعة، القاهرة، ١٩٧٢.
١٦. د. سامي جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة، منشأة المعارف الإسكندرية، ١٩٨٢، ص ٣٤٧\_٣٤٨، د. عبد الله رسمة الله البياتي، مصدر سابق.
١٧. د. سعد عصفور ود. محسن خليل، القضاء الإداري، مطبعة الكاتب المصري للطباعة والنشر.



١٨. د. سليمان محمد الطماوي، "السلطة التقديرية والسلطة المقيدة" مجلة الحقوق ،  
السنة الرابعة، العددان الأول و الثاني.
١٩. د. سليمان محمد الطماوي، القضاء الاداري، الكتاب الأول، ققضاء الالغاء، دار  
الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٦.
٢٠. د. سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دراسة مقارنة طه،  
دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٤.
٢١. د. سليمان محمد الطماوي، النظم السياسية و القانون الدستوري دراسة  
مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة.
٢٢. د. سمير خيرى توفيق (مبدأ سيادة القانون) تقديم منذر الشاوي، دار الحرية  
للطباعة، بغداد، ١٩٧٨.
٢٣. د. سهيل الفتلاوي (الإرهاب والإرهاب الدولي)، ط ١، دار الشؤون الثقافية  
العامة، بغداد، ٢٠٠٢.
٢٤. د. صالح ابراهيم أحمد المتيوتي، رقابة القضاء على مخالفة القانون في القرار  
الإداري - دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون / جامعة  
الموصل، ٢٠٠٠.
٢٥. د. طاهر الجنابي (دراسات في المالية العامة) مطابع التعليم العالي، بغداد،  
١٩٩٠.
٢٦. د. طعيمة الجرف، رقابة القضاء لأعمال الإدارة العامة، دار الحمامة للطباعة  
١٩٧٠.
٢٧. د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في  
العراق)، ج ١، ط ٢، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل،  
١٩٧٦.
٢٨. د. عادل أحمد حشيش (الوسيط في الضرائب على الدخل)، دار الجامعات  
المصرية، الإسكندرية، ١٩٨٨.

مشروعية الضريبة - دراسة قانونية مقارنة  
د. نعم أحمد محمد / د. عبد الباسط علي جاسم

٢٩. د. عادل فليح العلي، د. طلال محمود كداوي (اقتصاديات المالية العامة) الكتاب الثاني، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٩.
٣٠. د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق)، ج ١، ط ٢، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٧٦.
٣١. د. عبد الفتاح حسن، مذكرات من مبادئ القانون الإداري، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ١٩٧٨.
٣٢. د. عبد الله رحمة الله البياتي، حق التقاضي دراسة دستورية مقارنة، رسالة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٨.
٣٣. د. عصام عبد الوهاب البرزنجي، السلطة التقديرية والرقابة القضائية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١.
٣٤. د. علي محمد بدير ود. عصام عبد الوهاب البرزنجي ود. مهدي ياسين السلامي، مبادئ وأحكام القانون الإداري، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٣، ص ٤٨.
٣٥. د. فؤاد العطار - القضاء الإداري، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٨.
٣٦. د. فؤاد العطار، القضاء الإداري، القاهرة، ١٩٦٢.
٣٧. د. فوزت فرحان (المالية العامة، التشريع الضريبي العام)، ط ١، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٧.
٣٨. د. ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٩.
٣٩. د. ماهر صالح علاوي الجبوري، مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٩٦.
٤٠. د. مجدي محمود شهاب (الاقتصاد المالي) الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٨.

٤١. د. محسن خليل، القضاء الإداري اللبناني، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر القاهرة، ١٩٨٢.
٤٢. د. محمد رفعت عبد الوهاب ود. أحمد عبد الرحمن شرف الدين، القضاء الإداري، المكتب العربي للطباعة ١٩٨٨.
٤٣. د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي)، دار المعارف الاسكندرية، ١٩٧٩.
٤٤. د. محمد طه بدوي ومحمد النشار (أصول التشريع الضريبي المصري)، ط١، مطبعة دار المعارف، ١٩٥٩.
٤٥. د. محمد عبد الحميد أبو زيد، طاعة الرؤساء ومبدأ المشروعية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨، ص ١٩٠.
٤٦. د. محمود عاطف البناء، الوسيط في القضاء الاداري، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٨.
٤٧. د. مصطفى أبو زيد فهمي، النظام الدستوري المصري، منشأة المعارف بالأسكندرية، ١٩٨٤.
٤٨. د. محمود حلمي، دستور جمهورية مصر العربية والدساتير العربية المعاصرة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨١.
٤٩. د. مصطفى رشدي شيحة (ضرائب الدخل المباشرة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٨.
٥٠. د. مصطفى كيرة، نظرية الاعتداء المادي في القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤.
٥١. د. نديم مرعشلي، أسامة مرعشلي (الصاحح في اللغة والعلوم، المجلد الثاني ض - ي، دار الحضارة العربية، بيروت، ص ٩، الفيروز آبادي ( القاموس المحيط) الجزء الأول.

٥٢. د. هاشم الجعفري (مبادئ المالية العامة والتشريع المالي)، ط٣، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، ١٩٦٧.
٥٣. د. وسام صبار عبد الرحمن، الاختصاص التشريعي للإدارة في الظروف العادية، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٤.
٥٤. د. وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخدّاش (الضرائب ومحاسبتها) ط١، عمان، ١٩٩٤.
٥٥. د. وليد زكريا صيام وحسام الدين مصطفى الخدّاش (الضرائب ومحاسبتها) ط١، عمان، ١٩٩٤.
٥٦. د. يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي)، ج١، جامعة دمشق، ٢٠٠٢-٢٠٠٣.
٥٧. د. يونس أحمد البطريق (النظم الضريبية) الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٧.
٥٨. د. يوسف شباط (المالية العامة والتشريع المالي)، ج١، جامعة دمشق، ٢٠٠٢-٢٠٠٣.

#### ب- البحوث :

١. د. شمس مرغني علي، " العرف الإداري كمصدر للأعمال الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة "، مجلة الشريعة والقانون، العدد الأول ١٩٨٧.
٢. د. ضياء شيت خطاب " رقابة القضاء العراقي على القرار الإداري " مجلة القضاء العدد الرابع، ١٩٥٥.
٣. د. طعيمة الجرف " القضاء كمصدر انشائي للقانون"، مجلة إدارة قضايا الحكومة، السنة السادسة، العدد الرابع، ١٩٦٢.
٤. د. عبد الباقي نعمة عبدالله، "نظرية أعمال أسيادة في القانون المقارن"، مجلة القانون المقارن، العددان السادس والسابع ١٩٧٧.

٥. د. عبد الحميد متولي " مبدأ المشروعية ومشكلة المبادئ العليا غير المدونة "،  
مجلة الحقوق، العددان الثالث والرابع، ١٩٥٨.
٦. د. عصام عبد الوهاب البرزنجي " مجلس شورى الدولة وميلاد القضاء الاداري  
العراقي " مجلة العلوم القانونية، العددان الأول والثاني، ١٩٩٠.
٧. د. فؤاد العطار "الشرعية وسيادة القانون" مجلة آفاق ٢٠٠٥، الموقع على شبكة  
الانترنت [www.yahoo.com](http://www.yahoo.com)
٨. د. كمال أبو العيد، "الشرعية والمشروعية في حكم القانون" مجلة المحاماة، السنة  
التاسعة والخمسون، العددان الخامس والسادس، ١٩٧٩.
٩. د. ليون ديكي (دروس في القانون العام)، مجلة العدالة، العدد الرابع، السنة  
الخامسة، بغداد، ١٩٧٩.
١٠. د. ماهر صالح علاوي الجبوري " النظام في القانون العراقي " بحث مقبول للنشر  
في مجلة العلوم القانونية.
١١. د. نعم أحمد محمد و أ.دولت أحمد عبدالله " التنظيم القانوني لحالة الطوارئ "  
دراسة مقارنة، مجلة جامعة تكريت ،المجلد الثاني عشر ،العدد الرابع، ٢٠٠٥.

### ج- الدساتير والقوانين والتعليمات

١. الدستور الفرنسي لسنة ١٨٧٥.
٢. الدستور الأمريكي لسنة ١٨٧٨.
٣. الدستور الفرنسي النافذ حالياً والصادر في ٤/١٠/١٩٥٨.
٤. الدستور الأردني النافذ حالياً والصادر في ١٩٥٢.
٥. دستور جمهورية مصر العربية النافذ حالياً والصادر في ١١/١١/١٩٧١.
٦. الدستور السوري النافذ حالياً والصادر في ١٩٧٣.
٧. الدستور العراقي لسنة ١٩٧٠.
٨. مسودة الدستور العراقي الدائم لسنة ٢٠٠٥.

٩. قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٩٢ المعدل.
١٠. الأمر المرقم ٤٩ الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة لسنة ٢٠٠٤.
١١. دليل المستخدم لضريبة الاستقطاع المباشر لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية.

ثانياً : المصادر باللغة الأجنبية :

1. Andre De laubadere. traite de droit adminis tratifL – G – D – J sixieme dition 1973.
2. Carre DeMalberg , contributionala theoire general de l'Etat t,11.
3. Daltch,principles of public finace , Rout Ledy , and pultd , 25thimpression London , 1954 , p17.
4. E.TayLor , The Economics of public finance , 3<sup>rd</sup> Edy The Macmillan Company , New York, 1961, p252.
5. Gacqline Morand Deviller,OP,cit.
6. H.Kelsen justiceet , droitna annalesde philoso phic politigue , 1959.p.letsuiv
7. Jacques Godechot , Les Consitution Dela France Piris,1995,P.432,Code administratif , Dalloz 1996,P.6 Jacqueline Morand Deviller ,Course dedroit administratif,6edition ,Paris,1999.
8. Jean Rivero et Jean Walinc , Droit administratif Dalloz , Paris , 1996 ,
9. JOHN Steele Gordon , American taxation , AMERICAN TLERITAGE , MAY ,June , 1996.
10. JOHN Steele Gordon , American taxation , AMERICAN TLERITAGE , MAY ,June , 1996.
11. Josepb A.pechmoin , Federal tax policy , 3<sup>rd</sup> ed , The Brooking Institution U.S.A , 1977.
12. Michel Bouvier , Introudction ou droit fiscal Theorie limpot , pavis , 1995.

- 13.R. Chapus. Dela valurjuridiguedes principios generauxdroiet des autres reyles jurisprudntielles dudroit ADMINIS tratique. DALLOZ. 1966.. Marcel Hourio Precis de droit administratif 1903,
- 14.R.Odent. contemtieux administratif. Lescoursdcdroit.paris. 1970. 1971.