

## مبدأ سيادة القانون في شؤون الضرائب

The principle of the sovereignty of law in tax matters

### الكلمات الافتتاحية :

سيادة القانون- العدالة الضريبية- اليقين الضريبي- حماية المكلفين بالضريبة

### Keywords :

the rule of Law - Tax Justice - tax certainty-protection of holders of tax.

### Abstract

The principle of the rule of law the general principles that can be applied in all the legal aspects in the state, so the activation of this principle in the tax implications is an important positive for the taxpayer's taxable.

The principle guarantees the achievement of equality and tax justice, in addition to ensuring the protection of the public rights and freedoms of tax payers, both by the legislature, which in this case must abide by the provisions of the Constitution as the supreme law governing it.

In addition, the tax administration must respect the strict legal rules in the tax field, in order to ensure that there is no violation or abuse by the administration of the rights and freedoms of tax payers

### الملخص

مبدأ سيادة القانون من المبادئ العامة التي يمكن تطبيقها في كافة النواحي القانونية في الدولة. لذا فإن تفعيل هذا المبدأ في المجال الضريبي يترتب عليه آثار إيجابية هامة بالنسبة للمكلف الخاضع للضريبة. إذ يضمن المبدأ تحقيق المساواة والعدالة الضريبية. بالإضافة إلى أنه يكفل حماية الحقوق والحريات العامة للمكلفين بالضريبة سواء من جانب السلطة التشريعية والتي يجب في هذه الحالة أن

د. منتهى جواد كاظم



جامعة ذي قار / كلية القانون



تلتزم بأحكام الدستور باعتباره القانون الأعلى الذي يحكمها. بالإضافة إلى وجوب احترام الإدارة الضريبية للقواعد القانونية الصادرة في المجال الضريبي. وبما يضمن عدم حدوث أي انتهاك أو تعسف من قبل الإدارة لحقوق المكلفين الخاضعين للضريبة.

#### المقدمة:

يُعد مبدأ سيادة القانون أحد الركائز الأساسية التي تقوم عليها الدولة الديمقراطية. إذ أصبح هذا المبدأ معيار رئيسي لقياس مدى احترام وخضوع الدولة بمختلف مؤسساتها وأجهزتها الإدارية لسلطة القانون وتطبيق المبادئ الديمقراطية. فمبدأ سيادة القانون لا يعني بمفهوم العام سوى خضوع وانصياع الحكام والمحكومين على السواء لمقتضي حكم القانون. مما يجعل تنفيذ القانون والخضوع لأحكامه على مسافة واحدة سواء بالنسبة للأفراد وجهة الإدارة على قدم المساواة. وهذا ولما كان تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بصورة مباشرة أو غير مباشرة يُعد أمراً ضرورياً في المجتمع لتحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تسعى الدولة لتحقيقها. ولما كان تطبيق الضرائب إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية في الدولة. لذا وجب أن يكون هذا التدخل في إطار القانون وبما يكفل تحقيق المصلحة العامة ويضمن حماية الحقوق والحريات العامة من أي اعتداء من جانب جهة الإدارة. ومن خلال ذلك يظهر حتمية وجود مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية. إذ أن وجود وتطبيق هذا المبدأ هو ما يضمن تحقيق التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية<sup>(1)</sup> وبين الممولين<sup>(2)</sup> الخاضعين للضريبة. إذ أن ما تتمتع به الإدارة الضريبية من سلطات مثل سلطة التحري<sup>(3)</sup> وسلطة الإطلاع<sup>(4)</sup> والتفتيش<sup>(5)</sup> وغيرها من السلطات الأخرى يجعل الإدارة الضريبية تتمتع بسلطات كبيرة تمس الحقوق والحريات العامة للمكلفين الخاضعين للضريبة. لذا فإن تطبيق مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية يوفر آليات قانونية وقضائية تمنع الإدارة الضريبية من كل تعسف أو تجاوز

قد يؤدي إلى إهدار حقوق الأفراد وحرياتهم.

أهمية البحث: تظهر أهمية هذا البحث من خلال تسليطه الضوء على مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية. وبما يوضح أهمية وجود هذا المبدأ في القوانين الضريبية في العراق. إذ أن تفعيل هذا المبدأ يمثل ضماناً هاماً تكفل حماية الحقوق والحريات العامة. وبما يحقق المساواة والعدالة في تحمل الأعباء الضريبية. والتي من خلالها يتحمل جميع الأفراد في المجتمع مسؤوليتهم وواجباتهم نحو أداء الضرائب العامة ويمنع التهرب من أدائها.

أهداف البحث: يهدف هذا البحث وبصفة أساسية للتعرف ماهية مبدأ سيادة القانون في إطار التشريع الضريبي ومبررات تطبيق مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي. وبيان وتوضيح الآثار التي تترتب على تطبيق مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي. إشكالية البحث وتساؤلاته :

تمثل إشكالية هذا البحث في إن تمتع الإدارة الضريبية بسلطات كبيرة في الشأن الضريبي يجعل حقوق الأفراد وحررياتهم معرضة دائماً للانتهاك من قبل جهة الإدارة. لذا فإن تفعيل مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية يكفل تحقيق العدالة والمساواة ويضمن احترام الحقوق والحرريات العامة للممولين الخاضعين للضريبة. وعليه فإن الإشكالية الرئيسية لهذا البحث تتمثل في السؤال التالي: ما هو مبدأ سيادة القانون وما أثر تطبيقه في التشريع الضريبي؟

ويتفرع عن السؤال السابق العديد من الأسئلة الفرعية الأخرى والتي تتمثل فيما يأتي:

- ما هو تعريف مبدأ سيادة القانون في إطار التشريع الضريبي؟

- ما هي مقومات تطبيق مبدأ سيادة القانون؟

- من هي الجهة المختصة بإصدار التشريعات الضريبية؟

- كيف تحقق قاعدة اليقين الضريبي؟

- ما أثر تطبيق مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي؟

فرضية البحث: تجسد فرضية الدراسة في تفعيل مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية. والمقومات الدستورية والقانونية لتفعيل هذا المبدأ. ومحاولة ذكر المبررات التي يستند إليها مبدأ سيادة القانون. مع بيان الآثار القانونية التي تترتب على تفعيل هذا المبدأ في الشأن الضريبي.

منهج البحث: للإحاطة بكافة جوانب هذا الموضوع وتحقيق أهداف البحث والإجابة عن تساؤلاته. فسوف يعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بتحليل الحالة محل البحث بشكل معمق. والوقوف على أبعادها وأطرافها. والنصوص الدستورية والقانونية التي تحكمها. وتناول المتغيرات المرتبطة بها مما يؤدي إلى نتائج أكثر دقة موضوعية. كما يستخدم الباحث المنهج المقارن في بعض النقاط.

تقسيمات البحث: تأسيساً على ما سبق فقد تم تقسيم هذا البحث إلى مبحثين وخاتمة.

المبحث الأول يتناول مبدأ

سيادة القانون ومبرراته في التشريع الضريبي. أما المبحث الثاني فيتناول بيان أثر تطبيق مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي. ثم خاتمة تشتمل على أهم النتائج والتوصيات.

**المبحث الأول: مبدأ سيادة القانون ومبرراته في التشريع الضريبي**  
يعتبر مبدأ سيادة القانون من أهم المبادئ التي تقوم عليها الدول الديمقراطية الحديثة. إذ أن ذلك يجعل السيادة ترجع لحكم القانون وحده. وبما يكرس حماية فعلية للحقوق والحريات من انتهاك أو تعسف السلطة واستبدادها. وإذ نظرنا للقوانين والتشريعات الضريبية نجد أن تمنح جهة الإدارة (الإدارة الضريبية) العديد من السلطات التي تمس حقوق وحريات المكلفين الخاضعين للضريبة. مما يجعل تلك الحقوق والحريات دائماً عرضة للانتهاك والاعتداء من قبل الإدارة الضريبية. لهذا يستلزم وجود ضابط ومعياري يحكم عمل الإدارة الضريبية أثناء ممارستها للسلطات التي منحها لها المشرع من أجل جباية الضرائب من المكلفين بالضريبة. ويُعد مبدأ سيادة القانون ذلك الإطار والضابط الذي يحكم الإدارة الضريبية ويكفل حماية الحقوق والحريات العامة للمكلفين بالضريبة. ويضمن خضوع الجميع لحكم القانون بما يحقق المساواة والعدالة الاجتماعية. وعلى هذا فإننا نتناول توضيح وبيان ماهية مبدأ سيادة القانون في إطار التشريع الضريبي. ثم مبررات تطبيق هذا المبدأ في إطار التشريع الضريبي. وذلك من خلال مطلبين.

**المطلب الأول: ماهية مبدأ سيادة القانون في إطار التشريع الضريبي**  
لقد أصبح من المسلم به في الدولة الحديثة أن تخضع السلطة للقانون حتى توصف بالدولة القانونية. بحيث تخضع الدولة بكل سلطاتها لسيادة القانون. وعلى نطاق السلطة التنفيذية يجب أن تتقيد في كل أعمالها بحكم القانون أي أن تحترم الإدارة ما يطلق مبدأ سيادة القانون وذلك عندما تمارس أنشطتها التقليدية بواسطة ما تملكه من وسائل قانونية من قرارات إدارية وعقود وغيرها. هذا ولما كانت الإدارة الضريبية تتمتع بسلطة كبيرة من أجل تقدير وتحصيل الضرائب مما يترتب عليه المساس بالحقوق والحريات العامة للمكلفين بالضريبة. ومن أجل حماية هذه الحقوق والحريات من الاعتداء أو التعسف من جانب الإدارة الضريبية فإنه يجب على هذه الأخيرة- الإدارة الضريبية- أن تتقيد بمبدأ سيادة القانون أثناء استخدام سلطاتها الجبائية في مواجهة المكلفين بالضريبة. وتطبيق مبدأ سيادة القانون لأبد له من وجود مقومات دستورية وقانونية حتى يتم تفعيل هذا المبدأ على أرض الواقع. وتحقيق الهدف المرجو منه. وفيما يلي نتناول التعريف بمبدأ سيادة القانون. ومقومات وجوده وذلك من خلال فرعين.

**الفرع الأول: التعريف بمبدأ سيادة القانون**  
يطلق مبدأ سيادة القانون بمعناها العام بأن تكون جميع التصرفات الصادرة عن الإدارة في حدود القانون. فهذا المبدأ في معناه العام يكون مستقل عن شكل الدولة الذي يحدده الدستور. بحيث يسري على الدولة القانونية التي تأخذ بالملكية أو الدكتاتورية مادامت هذه وتلك تخضع للقانون<sup>(6)</sup>. فمبدأ سيادة القانون يقتضي خضوع إدارة المحاكم مثل المحكوم لقواعد القانون. بحيث يجب أن تأتي تصرفات وقرارات وعلاقات الهيئات الحاكمة في الدولة فيما بينها أو فيما بينها وبين الأفراد متفقة مع أحكام القانون وفي إطاره<sup>(7)</sup>.

فمبدأ سيادة القانون يقابل مبدأ المشروعية والذي يقتضي أن تخضع الدولة بهيئاتها وأفرادها جميعاً لأحكام القانون وأن لا تخرج عن حدوده ، وأن تحترم الإدارة في تصرفاتها أحكام القانون ، وإلا عدت أعمالها غير مشروعة وتعرضت للبطلان<sup>(8)</sup>. وقد تناول الدستور العراقي النص على مبدأ سيادة القانون بقوله " السيادة للقانون. والشعب مصدر السلطات" <sup>(9)</sup> كذلك تناول الدستور المصري النص على مبدأ سيادة القانون إذ نص على أن " سيادة القانون أساس الحكم في الدولة وتخضع الدولة للقانون" <sup>(10)</sup>

تعريف الباحث لمبدأ سيادة القانون في إطار التشريع الضريبي: من جامع التعريف بمبدأ سيادة القانون فيمكن لنا تعريف هذا المبدأ في إطار التشريع الضريبي من خلال ناحيتين: الناحية الأولى: تتمثل في وجوب ممارسة البرلمان لاختصاصاته التشريعية في المجال الضريبي. بحيث لا يجوز للبرلمان إحالة إصدار النصوص الضريبية للسلطة التنفيذية بل يجب على البرلمان إصدار تلك النصوص المتعلقة بفرض الضرائب أو تحصيلها أو الإعفاء منها، إذ أن كل ذلك لا يكون إلا بقانون. الناحية الثانية : تتمثل في وجوب خضوع الإدارة الضريبية للقانون بحيث تمارس الإدارة الضريبية سلطاتها الجبائية في إطار القانون الصادر من السلطة التشريعية ، وبما يكفل تحقيق المصلحة العامة ويضمن حماية الحقوق والحريات العامة من أي اعتداء أو انتهاك أو تعسف من قبل من قبل الإدارة الضريبية. فمبدأ سيادة القانون يلزم البرلمان بممارسة اختصاصاته التشريعية في المجال الضريبي. كما يلزم الإدارة الضريبية أن تحترم في كل تصرفاتها الصادرة عنها في مواجهة المكلفين بإطار القانون الذي يصدره البرلمان- السلطة التشريعية- ذلك لأن السلطات المقررة للإدارة الضريبية إنما تستمدّها من خلال القوانين . لهذا وجب أن يكون القانون هو الإطار العام والحد الفاصل الذي تمارس من خلاله الإدارة الضريبية سلطاتها الجبائية، وبما يكفل تحقيق المصلحة العامة ويضمن حماية الحقوق والحريات العامة. بحيث إذا تجاوزت الإدارة الضريبية هذا الإطار أصبحت تصرفاتها غير مشروعة وتستوجب الإلغاء من قبل الجهات القضائية.

الفرع الثاني :مقومات مبدأ سيادة القانون :أن تفعيل وتطبيق مبدأ سيادة القانون في الدولة وأجهزتها المختلفة يستلزم وجود مقومات دستورية وقانونية معينة. حتى يتم تفعيل هذا المبدأ ويصبح هو الحد الفاصل لسلطات جهة الإدارة في نطاق المشروعية. وتتمثل هذه المقومات فيما يأتي: 1-ضرورة وجود دستور: الدستور هو القانون الأعلى والأسمى في كل دولة. فهو قمة القواعد القانونية على وجه الإطلاق وتجب أن تكون لقواعده العلو وقوة الإلزام بالنسبة لما عداه من القواعد القانونية الأخرى. إذ أن الدستور هو من يحدد الحقوق والحريات العامة، كما يحدد السلطات العامة واختصاصات كل سلطة فتلتزم بها هيئات الدولة حكامها فلا يمارسون ما لهم من اختصاصات إلا بمقتضى الدستور. فهو الذي يستمد منه الحكام سلطاتهم بل ووجودهم في الحكم، وفي حدود ما يتضمن من مبادئ وأحكام<sup>(11)</sup>.

وقد أكد الدستور العراقي على خضوع جهة الإدارة- السلطة التنفيذية- والتزامها في كل أعمالها وتصرفاتها وقراراتها لقواعد الدستور باعتباره أهم مصادر المشروعية إذ نص في مادته السادسة والستين على أنه: "تتكون السلطة التنفيذية الاتحادية من رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء. تمارس صلاحياتها وفقاً للدستور والقانون"<sup>(12)</sup>.

ولهذا كان وجود الدستور إحدى المقومات الرئيسية لتفعيل ووجود مبدأ سيادة القانون. ويرجع ذلك إلى القيمة القانونية التي يحتلها الدستور في المنظومة القانونية للدولة، فهو يحدد اختصاصات كل سلطة من السلطات العامة، بحيث تمارس كل سلطة اختصاصاتها في إطار الدستور في إذا خرجت عن هذا الإطار أصبح عملها غير مشروع ويتعرض للإلغاء من قبل القضاء الدستوري<sup>(13)</sup>.

2- مبدأ الفصل بين السلطات: أن تفعيل وتطبيق مبدأ سيادة القانون يستلزم تطبيق مبدأ الفصل بين السلطات والذي يتمثل في توزيع سلطات الدولة على هيئات منفصلة تستقل كل منها عن الأخرى في مباشرة وظيفتها، بحيث يكون في الدولة ثلاث سلطات متمثلة في السلطة التشريعية، والسلطة التنفيذية، والسلطة القضائية، وكل منها تقوم بوظيفتها باستقلال عن الأخرى<sup>(14)</sup>. فمضمون هذا المبدأ يستهدف تنظيم علاقات السلطات العامة في الدولة ببعضها البعض. ووضع حدود لكل سلطة لئلا تستبد بالأخرى، بحيث يكون الدستور مبني على الفصل بين وظائف الدولة الأساسية وأعضائها<sup>(15)</sup>.

ولأهمية مبدأ الفصل بين السلطات نجد أن الدستور العراقي النافذ لعام 2005 قد تناول تقرير هذا المبدأ والنص عليه بقوله "تتكون السلطات الاتحادية من السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية. تمارس اختصاصاتها ومهامها على أساس مبدأ الفصل بين السلطات"<sup>(16)</sup>. كما نص الدستور المصري لعام 2014 "يقوم النظام السياسي على أساس التعددية السياسية والحزبية، والتداول السلمي للسلطة، والفصل بين السلطات والتوازن بينها"<sup>(17)</sup>. وبهذا نجد أن مبدأ الفصل بين السلطات يعتبر أحد المقومات الرئيسية لوجود وتفعيل مبدأ سيادة القانون. فلا شك أن تركيز السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية في قبضة واحدة من شأنه أن يخلع عن القانون حيده وعموميته وسيادته على الجميع. فمثلاً إذا ما تركزت وظيفتي التشريع والتنفيذ في يد واحدة لكان بإمكان المشرع أن يسن تشريع لحالات فردية بحجة، ويسري ذات القول إذا ما تركزت وظيفتي التشريع والقضاء في يد واحدة، حيث يكون بمقدور المشرع أن يسن تشريعاً بقصد تطبيقه على حالات معروضة فعلاً أمام القضاء. الأمر الذي يتعارض مع ما يجب أن يكون للقاعدة القانونية من سمة العموم والتجريد، لهذا فإن الفصل بين السلطات يكفل تحقيق سيادة القانون واحترام الكافة للقانون حكماً كانوا أو محكومين<sup>(18)</sup>.

3- خضوع جهة الإدارة لرقابة القضاء:

لما كانت جهة الإدارة- السلطة التنفيذية- هي أكثر السلطات في الدولة اتصالاً بشكل مباشر مع الأفراد، لذا كان الأفراد معرضون دائماً لانتهاك حقوقهم وحررياتهم العامة أثناء مباشرة السلطة التنفيذية أعمالها. لهذا كان تفعيل مبدأ سيادة القانون يستلزم

خضوع جهة الإدارة لرقابة القضاء، إذ يظل هذا المبدأ عديم القيمة من الناحية العملية . مالم يقترن بجزء فعال يكفل امتثال وخضوع السلطات العامة لحكم القانون وعدم الخروج على أحكامه<sup>(19)</sup>. وبهذا نجد أن تفعيل وتطبيق مبدأ سيادة القانون يحتاج إلى مقومات دستورية وقانونية تتمثل في وجود دستور يحكم جميع سلطات الدولة، بالإضافة إلى تطبيق مبدأ الفصل بين السلطات، ووجود رقابة قضائية على السلطة التنفيذية تضمن عدم خروج هذه الأخيرة عن إطار مبدأ سيادة القانون وأحكامه وتكفل حماية الحقوق والحريات العامة. المطلب الثاني: مبررات مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي: إذا كان مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية يتمثل في ناحيتين -كما سبق وأشرنا- أولها تتمثل في وجوب ممارسة البرلمان لاختصاصاته التشريعية في المجال الضريبي دون إحالة إصدار تلك النصوص للسلطة التنفيذية، أما الناحية الثانية فتتمثل في وجوب خضوع الإدارة الضريبية للقانون وممارسة وظائفها واختصاصاتها في نطاق أحكام القانون. لهذا كان وجوب اختصاص المشرع بالمجال الضريبي أحد مبررات تطبيق مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي، بالإضافة إلى أن وجوب خضوع الإدارة الضريبية لأحكام القانون لا يتحقق إلى من خلال تحقق قاعدة اليقين الضريبي بالنسبة للإدارة الضريبية أو الممول الخاضع للضريبة، ونتناول ذلك من خلال فرعين.

الفرع الأول: وجوب اختصاص المشرع بالمجال الضريبي إن اختصاص البرلمان -السلطة التشريعية- بإصدار النصوص المتعلقة بالمجال الضريبي يعد إحدى المبررات الرئيسية لتطبيق مبدأ سيادة القانون، والذي يعني كما أشرنا وجوع خضوع الجميع لحكم القانون، ولما كان البرلمان أحد الهيئات والمؤسسات العامة التي يجب أن تخضع لحكم القانون، فإن ذلك يستدعي وجوب ممارسة البرلمان لسلطته التشريعية في المجال الضريبي إذ ذلك أحد الاختصاصات الحصرية للبرلمان . وهذا ما أكدته الدستور العراقي لعام 2005 إذ نص على أنه " لا تفرض الضرائب والرسوم ولا جُبي ولا يعفى منها إلا بقانون"<sup>(20)</sup>. كذلك نص الدستور المصري لعام 2014 على أنه " لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون"<sup>(21)</sup> ومقتضى تلك النصوص السابقة عدم جواز تفويض السلطة التنفيذية بالاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية والمتعلقة بفرض الضريبة أو جبايتها أو تعديلها أو الإعفاء منها، إذ كل ذلك يدخل ضمن نطاق الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية<sup>(22)</sup>.

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا المصرية في إحدى أحكامها حيث نصت على أن " الدستور قد جعل من القانون وسيلة وحيدة ومصدرا مباشرا بالنسبة للضرائب العامة: فالسلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة وتتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمنا تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، والمتزمين بأدائها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقاد�ها..."<sup>(23)</sup>.

وفي ذات الاتجاه ذهبت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري إلى أن " المشرع الدستوري جعل فرض الضرائب وتحديد سعرها ووعائها والمكلفين بأدائها عملاً تشريعياً محضاً لا يجوز أن يصدر إلا بقانون<sup>(24)</sup> .

فالقضاء الدستوري والإداري يضع قاعدة أساسية لحماية الاختصاص التشريعي في المجال الضريبي مفادها أنه لا يجوز للبرلمان -المشرع- أن يقف أقل من اختصاصه الذي يحده الدستور. فلا يجوز أن يترك للسلطة التنفيذية وضع القواعد المتعلقة بأحد العناصر الأساسية للضرائب من تحديد الوعاء الضريبي أو سعر الضريبة أو طرق التحصيل ولا يترك لها سلطة تقديرية كبيرة بشأن تطبيق القواعد التي يقرها<sup>(25)</sup> .

ووفق لما سبق فإن الاختصاص الدستوري للمشرع بسلطة تنظيم المسائل المتعلقة بالشؤون الضريبة يعد مبرراً رئيسياً لتطبيق مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي. بما يجعل البرلمان -المشرع- ملزم بممارسة تلك الاختصاصات الدستورية المتعلقة بإصدار وتنظيم القواعد والمسائل المتعلقة بالضرائب. وعدم جواز تفويض السلطة التنفيذية في تنظيم تلك المسائل. إذ اشترط الدستور أن يكون تنظيمها بقانون.

فتنظيم القواعد الضريبة يدخل ضمن مبدأ الانفراد التشريعي والذي يلزم السلطة التشريعية بممارسة عملية التشريع في تلك الموضوعات ويمنع أي تفويض للسلطة التنفيذية في تنظيم تلك المسائل المحجوزة للمشرع<sup>(26)</sup> .

الفرع الثاني: وجوب تحقيق قاعدة اليقين الضريبي: علمنا أن وجوب اختصاص المشرع بإصدار القوانين والتشريعات الضريبية يعد أحد المبررات الرئيسية لتطبيق مبدأ سيادة القانون والذي عليه تلتزم كل سلطة في الدولة بأحكام القانون ومن بين هذه السلطات السلطة التشريعية التي اختصها الدستور بإصدار القوانين والتشريعات الضريبية. وإلى جانب ما سبق تظهر قاعدة اليقين الضريبي كأحد الأسس والمبررات لتفعيل وتطبيق مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي. ويُقصد بقاعدة اليقين الضريبي: أن تكون النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة واضحة لا غموض فيها. بحيث تحدد وعاء الضريبة وسعرها وطريقة وميعاد الوفاء بها بشكل واضح لا لبس فيه منعاً من تحكم جهة الإدارة المنوط بها التحصيل<sup>(27)</sup> . فقاعدة اليقين تلزم أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف. إذ من الضروري أن يكون المكلف على تام بمدى التزامه بالضريبة بحيث يتمكن -في ضوء ذلك- من تحديد موقفه المالي. ولا يتحقق ذلك إلا من خلال تحديد الوعاء الضريبي والملتزم بدفع الضريبة ومقدار الضريبة والوقت المحدد للوفاء وتحصيلها وغير ذلك من المسائل المتعلقة بالتنظيم القانوني والفني للضرائب<sup>(28)</sup> .

لهذا فإن قاعدة اليقين الضريبي وفق ما سبق تبرر تفعيل مبدأ سيادة القانون والذي من خلاله

يلزم المشرع ليس فقط بإصدار القوانين والتشريعات الضريبية وإنما بوجوب أن تكون تلك التشريعات والقوانين تتسم بالوضوح والبيان الذي لا لبس فيه والصياغة القانونية الواضحة. بحيث يكون الممول محيطة بالعناصر التي يقوم عليها البنيان القانوني للضريبة. حتى لا تكون نصوصها عرضة للتأويل والتفسير من قبل الإدارة الضريبية وبما

يضر بمصلحة الممول<sup>(29)</sup>. وبذلك فإن قاعدة اليقين الضريبي تجعل المشرع ملزم بممارسة اختصاصاته التشريعية وتناول كافة المسائل الخاصة بالضرائب بنصوص واضحة وشاملة لكافة التفاصيل، ولا يجوز للبرلمان-السلطة التشريعية- في مجال النصوص الضريبية إغفال تنظيم بعض الموضوعات اعتماداً على أن يتم تنظيم وبيان تلك المسائل من خلال الأنظمة التنفيذية-اللوائح- إذ يخل ذلك بمبدأ سيادة القانون والذي يلزم المشرع بممارسة اختصاصاته التشريعية بشكل كامل، كما يخل بقاعدة اليقين الضريبي والتي تلزم المشرع بتناول المسائل الضريبية بنصوص واضحة لا غموض ولا لبس فيها. وفي حالة عدم مراعاة البرلمان لذلك وإغفاله عن تنظيم بعض الجوانب والمسائل الضريبية التي يتعين عليه تنظيمها بشكل واضح وصريح، واعتماده على بيان تلك المسائل من خلال السلطة التشريعية بواسطة الأنظمة التنفيذية التي تصدرها الأخيرة، فإن ذلك يعد من قبل الأغفال التشريعي وتنازلاً من البرلمان -السلطة التشريعية- عن اختصاصاته الدستورية ويخضع في ذلك لرقابة القضاء الدستوري<sup>(30)</sup> كذلك فإن تطبيق قاعدة اليقين الضريبي باعتبارها إحدى أسس ومبررات مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي تلزم المشرع أيضاً بالعمل على تحقيق الاستقرار والثبات في القواعد القانونية الضريبية، بحيث لا يتم إلغاء القوانين والتشريعات الضريبية أو تعديلها إلا عند الضرورة القصوى. فليس من المستحب تغيير أسعار الضريبة أو طريقة تقديره أو تحصيلها من عام للأخر، لأن ذلك يضر بالمكلف من جهة وبالنشاط الاقتصادي من جهة أخرى<sup>(31)</sup> ولهذا فإن غياب قاعدة اليقين الضريبي وكثرة التعديلات غير الضرورية يؤديان إلى كثرة المنازعات بين المكلف والإدارة الضريبية. والاعتداء في كثير من الأحيان على حقوق المكلف بسبب عدم وضوح النصوص التي تحكمها، مما قد يجعل المكلف يلجأ إلى التهرب الضريبي، مما يؤثر سلباً على موارد الدولة وعلى حقوق المكلفين بالضريبة<sup>(32)</sup> وبذلك نجد أن مبدأ سيادة القانون له أسس ومبررات تدعو إلى تطبيق هذا المبدأ وتفعيله في كافة الشؤون الضريبية، ومن أهم تلك المبررات ووجوب اختصاص بالنصوص الضريبية وتحقيق قاعدة اليقين الضريبي والتي تفرض تنظيم كافة القوانين والتشريعات والنصوص الضريبية بشكل واضح لا غموض ولا إبهام به، وبما يكفل معرفة المكلف بالضريبة لحقوقه وواجباته الضريبية.

المبحث الثاني: أثر تطبيق مبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي  
إذا كان مبدأ سيادة القانون في الشأن الضريبي يقوم على وجوب ممارسة المشرع لاختصاصاته التشريعية وتنظيم كافة المسائل والموضوعات المتعلقة بالضرائب بنصوص واضحة وصريحة، بالإضافة إلى وجوب احترام الإدارة الضريبة للنصوص القانونية وتنفيذها دون إجحاف بحقوق المكلفين بحيث تلتزم الإدارة الضريبية بتلك النصوص التي أصدرها المشرع في هذا الشأن دون زيادة أو نقصان.  
فإن تفعيل هذا المبدأ وتطبيقه في الشؤون الضريبية يترتب عليه آثار إيجابية كبيرة للمكلفين بالضريبة، إذ يتحقق من خلال مبدأ سيادة القانون المساواة والعدالة الضريبية.

بالإضافة إلى أن تفعيل هذا المبدأ يكفل حماية الحقوق والحريات العامة للمكلفين بالضريبة من أي اعتداء أو انتهاك أو تعسف من قبل الإدارة الضريبية، ونوضح ذلك من خلال مطلبين.

المطلب الأول: تحقيق المساواة والعدالة الضريبية: تُعد الضرائب أهم الآليات التي تستخدمها الدولة لتحقيق التكافل الاجتماعي والتضامن بين أفراد المجتمع ما يكون من شأنه تحقيق الاستقرار والتوازن وتعزيز العدالة الاجتماعية، وتقليل التفاوت بين الطبقات في المجتمع.

ويترتب على تفعيل وتطبيق مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية تحقيق المساواة والعدالة الضريبية، ونتناول توضيح ذلك من خلال فرعين الفرع الأول

تحقيق المساواة الضريبية: يُعد تحقيق المساواة الضريبية أهم الآثار التي تترتب على تطبيق مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية، إذا أن تفعيل هذا المبدأ يحقق المساواة أمام الضريبة بين كافة المكلفين بالضريبة.

وتعرف المساواة أمام الضريبة بأنها: خضوع جميع المكلفين جميعهم الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم بأشخاصهم أو بذواتهم<sup>(33)</sup> كما يُعرف مبدأ المساواة أمام الضريبة بأنه: عدم جواز النص في القانون الضريبي على تمييز بين الأشخاص في مجال الضريبة، وأن على المشرع مراعاة مبدأ المساواة في مضمون القانون الضريبي عند سنه، كما تراعي الإدارة الضريبية والقضاء هذا المبدأ عند تطبيقه<sup>(34)</sup> وتطبيق مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبة يؤدي إلى تحقيق المساواة أمام الضرائب إذ ذلك المبدأ يجعل المشرع ملتزماً بوجوب احترام القانون بمعناه العام- عند إصداره التشريعات والقوانين المتعلقة بالضرائب، وهذا ولما كانت الدساتير تنص على مبدأ المساواة فإن المشرع يجب أن يلتزم بتحقيق هذا المبدأ في القوانين والتشريعات الضريبية، لهذا نص الدستور العراقي على أن "العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي"<sup>(35)</sup> ولهذا فإنه يترتب على تفعيل مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية تحقيق مبدأ المساواة حيث يكون المشرع ملتزم بتحقيقها عند إصداره للقوانين والتشريعات الضريبية، وفق ما نص عليه الدستور، وفي حالة إخلال المشرع بذلك فإن التشريع الصادر يكون غير دستوري لمخالفته أحكام الدستور التي توجب المساواة. كما يجب على جهة الإدارة الالتزام بمبدأ المساواة أمام الضرائب بحيث لا تقوم بالتفريق في تطبيق أحكام القانون بين المكلفين بالضريبة بل يجب معاملة الجميع بالتساوي وفق ما ينص الدستور والقانون، وفي حالة مخالفة ذلك تكون الإدارة الضريبة قد ارتكبت خطأ يستوجب الإلغاء والتعويض من قبل القضاء<sup>(36)</sup> وتطبيقاً لذلك قضت محكمة القضاء الإداري بالقاهرة إلى "أن أي عمل قانوني تقوم به الإدارة يشتمل على تفرقة بين المكلفين بالضريبة لأسباب تتعلق بأشخاصهم أو بذواتهم كتمييز امتياز أو استثناء

على أساس انتماء المكلف إلى طبقة معينة أو فئة من فئات المجتمع يُعد إخلالاً بمبدأ المساواة أمام الضريبة ويستحق ذلك العمل الإلغاء<sup>(37)</sup>

الفرع الثاني: تحقيق العدالة الضريبية: تُعرف العدالة الضريبية بأنها: مجموعة القواعد والمبادئ التي ينبغي للمشرع مراعاتها والاسترشاد بها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي للدولة<sup>(38)</sup> كما تُعرف بأنها توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المواطنين بحسب مقدرتهم التكاليفية على تحمل الأعباء<sup>(39)</sup> وتنوع العدالة الضريبية إلى عدالة أفقية: وتعني معاملة ذوى الدخل المتماثلة معاملة متساوية، بحيث يفترض ألا يؤدي فرض ضريبة ما إلى تحميل فئة مهنية أو اجتماعية تتمتع بنفس الدخل عبء أكبر من فئات أخرى<sup>(40)</sup> عدالة رأسية: وهي تعني معاملة الأفراد ذوى الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة<sup>(41)</sup>

ويترتب على تطبيق وتفعل مبدأ سيادة القانون تحقيق العدالة الضريبية، إذ يكون المشرع ملزم بوضعها بعين الاعتبار عند وضع القوانين والتشريعات المتعلقة بالضرائب، حيث أن تحقيق العدالة هو إحدى الأهداف التي تسعى الدساتير لتطبيقها، فنجد الدستور المصري قد نص على أنه " يقوم المجتمع على التضامن الاجتماعي وتلتزم الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية"<sup>(42)</sup> كما نص على أن " يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية "<sup>(43)</sup>

وما لا شك أن المشرع ملزم بتطبيق تلك النصوص الدستورية في القوانين والتشريعات الضريبية التي يصدرها، فتطبيق العدالة الضريبية يكون من خلال جعل الضرائب وسيلة وأداة لتحقيق العدالة الاجتماعية والقضاء على تفاوت الطبقات في المجتمع، والعمل على توزيع الأعباء العامة على المواطنين وفق مقدار دخل كلاً منهم ومراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ تحقيق العدالة الضريبية لا يُعد انتهاكاً لمبدأ المساواة أمام الضريبة، إذ إن المساواة أمام الضريبة يعني خضوع جميع المكلفين لنظام ضريبي واحد إذا ما وجود في مراكز قانونية ماثلة أما إذ اختلفت مراكزهم القانونية يتم تطبيق الضريبة بالنظر إلى كل مكلف على حدى وفق دخله وظروفه الشخصية وهو ما يحقق العدالة الضريبية<sup>(44)</sup>

وتطبيق لمبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبة وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية نجد المشرع العراقي وكذا المشرع المصري قد تناولوا النص على العديد الإعفاءات للمولين مراعاة لبعض الظروف الشخصية والاجتماعية لتحقيق العدالة الضريبة<sup>(45)</sup>.

ومن ذلك ما نصت عليه المادة الثانية<sup>(46)</sup> والمادة السابعة<sup>(47)</sup> من قانون ضريبة الدخل العراقي كما نص قانون الضريبة على الدخل المصري العديد من الإعفاءات الشخصية والاجتماعية التي تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبة ومن ذلك ما نصت عليه المادة الثامنة<sup>(48)</sup> والمادة الثانية عشر<sup>(49)</sup> وغيرها من الإعفاءات الأخرى التي اشتمل عليها القانون من أجل تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين الخاضعين للضريبة.

المطلب الثاني: تحقيق حماية الحقوق والحرية العامة

لا يقتصر أثر تطبيق مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية على تحقيق المساواة والعدالة الضريبية، بل أن تطبيق هذا المبدأ يترتب عليه حماية الحقوق والحريات العامة للمكلفين بالضريبة سواء من المشرع أثناء إعداد التشريعات والقوانين الضريبية أو من الإدارة الضريبية أثناء تنفيذ القوانين والتشريعات المتعلقة بالمجال الضريبي، كما يترتب على تطبيق هذا المبدأ تقرير الحق في الحماية القضائية باعتبار اللجوء إلى القضاء إحدى الأسس والمبادئ الدستورية المقررة للمواطنين كافة والتي لا يجوز حرمان المكلف بالضريبة منها، وتتناول بيان ذلك من خلال فرعين. الفرع الأول

حماية الحقوق والحريات الشخصية: يترتب على تطبيق مبدأ سيادة القانون في المجال الضريبي حماية الحقوق والحريات العامة للمكلفين بالضريبة بحيث لا يجوز الاعتداء على تلك الحقوق أو انتهاكها سواء من قبل المشرع أو من قبل الإدارة الضريبية، وتتمثل أهم هذه الحقوق فيما يأتي:

#### 1- حق المكلف في عدم إفشاء أسرارته:

يترتب على مبدأ سيادة القانون في المجال الضريبي ضرورة احترام حق المكلف في عدم إفشاء أسرارته، بحيث لا يجوز للمشرع انتهاك هذا الحق أو الاعتداء عليه من خلال التشريعات الضريبية، إذ أن ذلك الحق من الحقوق الدستورية، فنجد الدستور العراقي قد نص على أن " لكل فرد الحق في الخصوصية الشخصية، بما لا يتنافى مع حقوق الآخرين"<sup>(50)</sup>. كما نص الدستور المصري على أنه " للحياة الخاصة حرمة، وهي مصونة لا تمس، وللمراسلات البريدية، والبرقية، والإلكترونية، والمحادثات الهاتفية، وغيرها من وسائل الاتصال حرمة، وسريتها مكفولة، ولا تجوز مصادرتها، أو الاطلاع عليها، أو رقابتها إلا بأمر قضائي مسبب، ولمدة محددة، وفي الأحوال التي يبينها القانون"<sup>(51)</sup>

وتطبيقاً لمبدأ سيادة القانون من قبل المشرع فقد احترام النصوص الدستورية السابقة ونص على حماية الحياة الشخصية للمكلف بالضريبة والزم الإدارة الضريبية باحترامها عند ممارسة اختصاصاتها الجبائية، فنجد قانون ضريبة الدخل العراقي قد نص على أنه "تعد جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسراراً محظور إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم"<sup>(52)</sup>. كما نص القانون المصري على أنه " يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة..."<sup>(53)</sup>.

وبذلك نجد أن مبدأ سيادة القانون قد ترتب على تطبيقه في الشؤون الضريبية احترام حق المكلف في عدم إفشاء أسرارته، بحيث لا يجوز للمشرع النص على جواز انتهاك هذه الحق، ومن ثم لا يجوز من باب أولي للإدارة الضريبية أن تمس هذا الحق بالاعتداء أو الانتهاك إذ أنه من الحقوق المكفولة دستورياً<sup>(54)</sup>.

2- الحق في التنقل: يترتب على تفعيل مبدأ سيادة القانون حماية الحق في التنقل إذ أنه إحدى الحقوق الدستورية التي نص عليها الدستور العراقي " للعراقي حرية التنقل والسفر والسكن داخل العراق وخارجه"<sup>(55)</sup> كما نص الدستور المصري على هذا الحق " حرية

التنقل، والإقامة، والهجرة مكفولة، ولا يجوز إبعاد أي مواطن عن إقليم الدولة، ولا منعه من العودة إليه، ولا يكون منعه من مغادرة إقليم الدولة، أو فرض الإقامة الجبرية عليه، أو حظر الإقامة في جهة معينة عليه، إلا بأمر قضائي مسبب ولدة محددة، وفي الأحوال المبينة في القانون<sup>(56)</sup>.

ومن ثم فلا يجوز الاعتداء على هذا الحق من قبل الإدارة الضريبية بحيث لا يجوز لها أن تمنع المكلف بالضريبة من الانتقال من مكان إلى مكان آخر، ولا يمكن منعه إلا من خلال حكم قضائي من الجهات القضائية المختصة، والقول بغير ذلك يترتب عليه انتهاك النصوص الدستورية ومبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي<sup>(57)</sup>.

#### الفرع الثاني: تقرير الحق في الحماية القضائية

كذلك من الآثار الهامة التي تترتب على تفعيل مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية تقرير حق المكلف في الحماية الضريبية، إذ أن ذلك من الحقوق التي كفلها الدستور للمواطنين جميعاً، فنجد الدستور العراقي قد نص على أنه " يحظر النص في القوانين على تخصيص أي عمل أو قرار إداري من الطعن"<sup>(58)</sup>. كذلك نص الدستور المصري على أنه "التقاضي حق مصون ومكفول للكافة، وتلتزم الدولة بتقريب جهات التقاضي، وتعمل على سرعة الفصل في القضايا ويحظر تخصيص أي عمل أو قرار إداري من رقابة القضاء"<sup>(59)</sup>. وتطبيقاً لمبدأ سيادة القانون في التشريع الضريبي فإن المشرع يكون ملزماً بتقرير حق التقاضي في المنازعات الضريبية بالنسبة للمكلف، ولهذا نجد القانون المصري قد نص على أنه " لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيّاً كانت قيمة النزاع"<sup>(60)</sup>. فالمشرع قد قرر حق المكلف في الاعتراض على التقدير الضريبي من خلال دعوى أمام المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرتها اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة. وتجدر الإشارة إلى أن المحكمة الدستورية المصرية قد حكمت بعدم دستورية اختصاص المحاكم العادية بنظر الطعون الضريبية (الضريبة العامة على الدخل) وإحالتها لمحاكم القضاء الإداري بمجلس الدولة حتى ولو كانت منظورة أمام محكمة الاستئناف أو محكمة النقض، وقضت المحكمة الدستورية حكماً بالآتي:

– أولاً: بعدم دستورية نص المادة 123 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، ثانياً: سقوط عبارة "أمام المحكمة الابتدائية" الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة 122 من ذات القانون<sup>(61)</sup>.

أما المشرع العراقي فقد جعل المنازعات الضريبية من اختصاص لجان قضائية مشكله لهذا الغرض حيث نص على أنه " للشخص الذي رفضت السلطة المالية اعتراضه على مقدار الدخل أو الضريبة أن يستأنف قرارها لدى لجنة التدقيق...<sup>(62)</sup>.

ويتم تشكيل هذه اللجان من قاضي من الصنف الثاني وعضوين اثنين من الموظفين المختصين بالأموال المالية ويتم تعيين أعضاء احتياط يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم<sup>(63)</sup>.

والأفضل أن يتم جعل نظر اختصاص المنازعات الضريبية من اختصاص مجلس الدولة العراقي إذ أن القرارات الصادرة من الإدارة الضريبية هي قرارات إدارية تقبل الطعن أمام القضاء. بالإضافة إلى أن ذلك يُعد ضماناً كبيرة لحماية حقوق المكلفين بالضريبة من انتهاك أو تعسف الإدارة الضريبية.

وهو ما آله إليه مجلس الدولة العراقي في بعض الدعاوى رغم عدم اختصاصه ، حيث تم نظر دعوى مقامة ضد قرار السلطة الضريبية بمنع منح الإعفاء المطلق للمدعية بالرغم من كونها قد انفصلت عن زوجها قبل نشوء الواقعة المنشأة للضريبة مما يجعل الرابطة الزوجية التي على أساسها تم احتساب الضريبة غير موجودة مما يجعل المدعية مستقلة عن زوجها ومكلفة لذاتها ويكون لها طلب الإعفاء، و عليه قررت المحكمة إلغاء القرار المطعون عليه<sup>(64)</sup>.

وبالتالي فإن التدخل التشريعي واجب من قبل المشرع العراقي لمنح مجلس الدولة العراقي حق نظر تلك المنازعات المتعلقة بالمجال الضريبي.

#### خاتمة

انتهينا من بحث " مبدأ سيادة القانون في شؤون الضرائب " ورأينا كيف أن تطبيق هذا المبدأ يحتاج إلى مقومات دستورية وقانونية. ومن خلال تفعيل هذا المبدأ في المجال الضريبي فإنه يحقق حماية كبيرة للمكلفين بالضريبة سواء من قبل المشرع أو من قبل الإدارة الضريبية. فالمشرع يكون ملتزماً بأحكام الدستور باعتباره القانون الأعلى في الدولة، الإدارة الضريبية تكون ملتزمة بالنصوص والتشريعات التي يصدرها المشرع.

هذا وقد أسفر البحث في هذه الموضوع عن مجموعة من النتائج والتوصيات والتي تتمثل فيما يأتي:

#### أولاً النتائج:

1- يتمثل مبدأ سيادة القانون في إطار التشريع الضريبي من خلال ناحيتين:  
الناحية الأولى: تتمثل في وجوب ممارسة البرلمان لاختصاصاته التشريعية في المجال الضريبي. بحيث لا يجوز للبرلمان إحالة إصدار النصوص الضريبية للسلطة التنفيذية بل يجب على البرلمان إصدار تلك النصوص المتعلقة بفرض الضرائب أو تحصيلها أو الإعفاء منها، إذ أن كل ذلك لا يكون إلا بقانون.

الناحية الثانية : تتمثل في وجوب خضوع الإدارة الضريبية للقانون بحيث تمارس الإدارة الضريبية سلطاتها الجبائية في إطار القانون الصادر من السلطة التشريعية ، وبما يكفل

تحقيق المصلحة العامة ويضمن حماية الحقوق والحريات العامة من أي اعتداء أو انتهاك أو تعسف من قبل من قبل الإدارة الضريبية.

2- أن تفعيل وتطبيق مبدأ سيادة القانون يحتاج إلى مقومات دستورية وقانونية تتمثل في وجود دستور يحكم جميع سلطات الدولة، بالإضافة إلى تطبيق مبدأ الفصل بين السلطات، ووجود رقابة قضائية على السلطة التنفيذية.

3- أن اختصاص المشرع بإصدار القوانين والتشريعات في المجال الضريبي يُعد أحد المبررات الرئيسية لتطبيق مبدأ سيادة القانون، إذ أن البرلمان يخضع للقانون كغيره من السلطات في الدولة وهو ملزم باحترام مبدأ سيادة القانون وممارسة الاختصاصات التشريعية في المجال الضريبي وفق ما ينص عليه الدستور باعتباره القانون الأعلى الملزم للبرلمان.

4- قاعدة اليقين الضريبي تبرر تطبيق مبدأ سيادة القانون حيث أن تلك القاعدة تقول على وجوب أن تكون النصوص الضريبية واضحة لا غموض ولا لبس فيها، وهنا يظهر المبدأ من وجوب التزام البرلمان بذلك إذ هو المختص بإصدار تلك القوانين والتشريعات الضريبية.

5- أن تفعيل وتطبيق مبدأ سيادة القانون في الشؤون الضريبية يترتب عليه تحقيق العدالة والمساواة الضريبية ويكفل حماية الحقوق والحريات العامة للمكلف، ويضمن احترام البرلمان السلطة التشريعية- تلك الحقوق إذ أن المبدأ يلزمه بعدم الخروج على أحكام القانون بوجه العام-الدستور- كما يلزم الإدارة الضريبية باحترام تلك الحقوق والحريات العامة.

ثانياً التوصيات:

1-نوصي المشرع العراقي بمراجعة القوانين والتشريعات الضريبية وبما يحقق قيام تلك القوانين والتشريعات على أساس مبدأ سيادة القانون ومبرراته والتي تكفل تحقيق المساواة والعدالة الضريبية ويضمن حماية الحقوق والحريات العامة.

2-يجب على المشرع مراعاة حسن الصياغة والإيضاح في النصوص والقوانين الضريبية وبما يحقق قاعدة القين الضريبي ويكفل معرفة المكلف بكافة الجوانب المتعلقة بالضريبة المستحق عليه ويمنع حدوث النزاع مع الإدارة الضريبية نتيجة الغموض والإبهام في النصوص القانونية.

3-يجب على المشرع أن يعمل على تحقيق العدالة الضريبية من خلال جعل الضرائب وسيلة وأداة لذلك ومراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية للمكلفين الخاضعين للضريبة.

4-يجب على الإدارة الضريبية نشر الوعي الضريبي للمكلفين وتعريف المكلف بحقوقه الضريبية والواجبات والالتزامات التي تقع على عاتقه، إذ أن ذلك يساهم في قيام المكلف بسداد الضريبة المستحقة وعدم التهرب من دفعها.

5-يجب على المشرع العراقي تعديل قانون ضريبة الدخل العراقي وجعل المنازعات الضريبية من اختصاص مجلس الدولة العراقي، لما يكفله ذلك من تحقيق العدالة وحماية الحقوق والحريات العامة.

- مبدأ سيادة القانون في شؤون الضرائب
- The principle of the sovereignty of law in tax matters

د. منتهى جواد كاظم

## قائمة المراجع والمصادر: أولاً الكتب القانونية:

١. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر- بيروت، لبنان 1994.
٢. حمدي أحمد العناتي، اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة، الدار المصرية اللبنانية للنشر والتوزيع- بيروت، 1987.
٣. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - كلية القانون جامعة الفلوجة، ط3، العراق 2017.
٤. سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي- القاهرة، الطبعة الأولى، 1957.
٥. سليمان بارش، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر- باتنة، الجزائر 1986.
٦. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر- الموصل، العراق، 2017.
٧. عبد الحميد متولي، د. محسن خليل، د. سعد عصفور، القانون الدستوري والنظم السياسية، منشأة المعارف- الإسكندرية، دون طبعة وتاريخ.
٨. ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية- الإسكندرية-، 1995.
٩. مازن ليلو راضي، القضاء الإداري "دراسة لأسس ومبادئ القضاء الإداري في العراق"، جامعة بغداد- العراق، 2013.
١٠. محمد رافعت عبد الوهاب، القضاء الإداري، الكتاب الأول، منشورات الحلبي الحقوقية- بيروت، الطبعة الأولى، 2005.
١١. محمود سيد ناغي، الضريبة على الدخل، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع- القاهرة، 2007.
١٢. نعمان أحمد الخطيب، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، ط7، دار الثقافة للنشر والتوزيع- عمان، الأردن 2011.

## ثانياً الرسائل الجامعية:

١. برحمانى محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق جامعة البليدة، الجزائر 2006.
٢. ثامر محمد رخيص العيسوي، السلطة التنظيمية للإدارة في مجال تنفيذ القوانين، رسالة دكتوراه - كلية القانون جامعة بابل، العراق 2018.
٣. جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه غير منشورة - كلية الحقوق جامعة عين شمس، القاهرة، 1982.
٤. جهاد بن سعيد الحضاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، رسالة دكتوراه - جامعة عمان العربية للدراسات العليا- عمان، الأردن، 2006.
٥. عادل ذواوي، الضمانات الدستورية الممنوحة لمكلفين بالضريبة في الجزائر، رسالة لنيل الدكتوراه - كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2017.

٦. عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة في تشريع الضريبة في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة دكتوراه -كلية الحقوق جامعة النهرين، العراق 2005.

### ثالثاً الأبحاث والدوريات العلمية:

١. حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة أمام الضريبة "دراسة مقارنة"، مجلة الحقوق -الجامعة المستنصرية، مجلد (2) عدد (5)، العراق، 2009.
٢. شيماء فارس محمد، مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة (3) عدد (1) الجزء (1)، العراق، 2018، ص 256
٣. صالح أحمد الفرجاني، مبدأ الفصل بين السلطات وتطبيقاته، مجلة العلوم الشرعية والقانونية، عدد (1)، 2014.
٤. عادل فليح العلي، الضمانات الأساسية والدستورية لحقوق المكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، السنة (5) عدد (2)، 2015.
٥. عباس مفرج فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي "دراسة في التشريعات الضريبية"، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، عدد (8)، العراق 2016.
٦. عبد العالي بنلياس، مبدأ المشروعية شروطه والحدود الواردة عليه، بحث منشور بمجلة سلسلة الاجتهاد القضائي، العدد (3)، السنة 2013.
٧. محمد السيد خلق، اليقين الضريبي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية -جامعة المنوفية، عدد (49)، مصر، 2019.
٨. محمد علوم محمد، الاعتبار الشخصي للمكلف بالضريبة في التشريع العراقي، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة (8) المجلد (3) العدد (29)، العراق 2016.
٩. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، جامعة الكويت، مجلد (23) عدد (2)، الكويت 1999.
١٠. معوض السيد محمد، نحو نظام ضريبي أكثر عدالة وكفاءة، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد (2)، مصر، 2014.

### رابعاً القوانين والتشريعات والأحكام القضائية:

١. دستور جمهورية العراق النافذ لعام 2005
٢. الدستور المصري لعام 2014
٣. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته.
٤. قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته.
٥. حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في الدعوى رقم (332) لسنة 23 قضائية/دستورية عليا، جلسة 2005/5/8
٦. حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في الدعوى رقم (70) لسنة 35 قضائية "دستورية" بجلسة 2015 / 7/25
٧. الجمعية العمومية للفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، جلسة 1982/ 5/19، ملف رقم 226/2/37

٨. حكم محكمة القضاء الإداري بالقاهرة في الدعوى رقم (132) ق/53 قضاء إداري، جلسة 1984/5/22

٩. قرار محكمة القضاء الإداري 56/إداري تمييز/95 بتاريخ 1995/10/1 رقم الإعلام 59 غير منشور.

خامساً المراجع الأجنبية:

George H. Sabine, A History of Political Theory Harrap & Coltd London 1969.  
Termeau (J.), La Réserve de loi, Aix-Marseille - Paris, Économica-PUAM, 1997.

## الهوامش

- (1) الإدارة الضريبية: تلك الجهة الإدارية التي تختص بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها لحماية حقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، وتتولى عملية اقتراح التعديلات للتشريعات والقوانين الضريبية للوصول بها إلى درجة الإتقان وبما يحقق المصلحة العامة للدولة. د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر - بيروت، لبنان، 1994، ص 109
- (2) الممول أو المكلف الخاضع للضريبة: هو ذلك الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، والذي يحدده المشرع الضريبي كمدين بالضريبة وفقاً لشروط معينة تتولى تحديدها التشريعات والقوانين الضريبية في الدولة، ينظر: برحمان محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق جامعة البليدة، الجزائر 2006، ص 117
- (3) التحري: يطلق على سلطة جمع الإستدلالات ويقصد بها تلك الإجراءات التي يتخذها مأموري الضبط القضائي وأعوام في البحث والتحري عن الجرائم لمعرفة مرتكبيها وكيفية وقوعها وإسنادها إليهم، ينظر: د. سليمان بارش، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر - باتنة، الجزائر 1986، ص 133
- (4) سلطة الاطلاع هي: السلطة المخولة إلى أعضاء الضبط القضائي ذوى الاختصاص الضريبي الخاص، في أن يطلعوا على الدفاتر والمستندات والمراسلات والأوراق الأخرى للتحقيق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، ينظر: جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه غير منشورة - كلية الحقوق جامعة عين شمس، القاهرة، 1982، ص 19
- (5) سلطة التفتيش: يتمثل في كونه وسيلة قانونية تلجأ إليها الإدارة الضريبية عندما تثار الشكوك لديها بوجود ممارسات تدليسيه لدى المكلف الضريبي للتهرب أو الغش الضريبي، فتقوم السلطة المالية بأجراء المعاينة والتفتيش بالبحث والفحص في كل محلات المكلف بهدف البحث عن الدخل أو المستندات والوثائق التي ثارت حولها شهادات التهرب، ينظر: د. عباس مفرج فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي "دراسة في التشريعات الضريبية"، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانية والاجتماع، عدد (8)، العراق 2016، ص 280
- (6) د. سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي - القاهرة، الطبعة الأولى، 1957، ص 9
- (7) د. محمد رافعت عبد الوهاب، القضاء الإداري، الكتاب الأول، منشورات الحلبي الحقوقية - بيروت، الطبعة الأولى، 2005، ص 12
- (8) د. مازن ليلو راضي، القضاء الإداري "دراسة لأسس ومبادئ القضاء الإداري في العراق"، جامعة بغداد - العراق، 2013، ص 6

- (9) المادة (5) من الدستور العراقي النافذ لعام 2005  
 (10) الماد(94) من الدستور المصري لعام 2014  
 (11) د. ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية-الإسكندرية، 1995، ص 25  
 (12) المادة (66) من الدستور العراقي النافذ لعام 2005م.  
 (13) د. عبد العالي بنلياس، مبدأ المشروعية شروطه والحدود الواردة عليه، بحث منشور بمجلة سلسلة الاجتهاد القضائي، العدد(3)، السنة 2013م، ص 98  
 (14) د. عبد الحميد متولى، د. محسن خليل، د. سعد عصفور، القانون الدستوري والنظم السياسية، منشأة المعارف-الإسكندرية، دون طبعة وتاريخ، ص 141  
 (15) د. صالح أحمد الفرجاني، مبدأ الفصل بين السلطات وتطبيقاته، مجلة العلوم الشرعية والقانونية، عدد (1)، 2014، ص 291.

George H. Sabine, A History of Political Theory Harrap & Coltd london 1969. P. 112

- (16) المادة (47) من الدستور العراقي لعام 2005  
 (17) المادة (6) من الدستور المصري لعام 2014 وتعديلاته  
 (18) د. نعمان أحمد الخطيب، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، ط7، دار الثقافة للنشر والتوزيع - عمان، الأردن 2011، ص 185 وما بعدها  
 (19) د. عبد العالي بنلياس، مبدأ المشروعية شروطه والحدود الواردة عليه، مرجع سابق، ص 101  
 (20) المادة (28/أولاً) من الدستور العراقي لعام 2005  
 (21) المادة (38) من الدستور المصري لعام 2014  
 (22) عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة في تشريع الضريبة في العراق، رسالة دكتوراه -كلية الحقوق جامعة النهرين، العراق 2005، ص 39 وما بعدها  
 (23) حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في الدعوى رقم (332) لسنة 23 قضائية/دستورية عليا، بجلسة 2005/5/8  
 (24) الجمعية العمومية للفتوى والتشريع بمجلس الدولة المصري، جلسة 19/ 5/ 1982، ملف رقم 226/2/37  
 (25) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، جامعة الكويت، مجلد (23) عدد(2)، الكويت 1999، ص 388  
 (26) ينظر:

Termeau (J.), La Réserve de loi, Aix-Marseille - Paris, Économisa-PUAM, 1997, p. 266

- (27) د. معوض السيد محمد، نحو نظام ضريبي أكثر عدالة وكفاءة، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد(2)، مصر، 2014، ص 7  
 (28) د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر- الموصل، العراق، 2017، ص 142  
 (29) د. محمد السيد خلق، اليقين الضريبي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية -جامعة المنوفية، عدد(49)، مصر، 2019، ص 64  
 (30) ثامر محمد رخيص العيسوي، السلطة التنظيمية للإدارة في مجال تنفيذ القوانين، رسالة دكتوراه- كلية القانون جامعة بابل، العراق 2018، ص 33  
 (31) د. عادل فليح العلي، الضمانات الأساسية والدستورية لحقوق المكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، السنة (5) عدد (2)، 2015، ص 18

- 32) د. شيماء فارس محمد، مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة (3) عدد (1)، الجزء (1)، العراق، 2018، ص 256
- 33) د. حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة أمام الضريبة "دراسة مقارنة"، مجلة الحقوق - الجامعة المستنصرية، مجلد (2) عدد (5)، العراق، 2009، ص 126
- 34) جهاد بن سعيد الخصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي، رسالة دكتوراه - جامعة عمان العربية للدراسات العليا - عمان، الأردن، 2006، ص 130
- 35) المادة (14) من الدستور العراقي النافذ لعام 2005
- 36) د. محمود سيد ناغي، الضريبة على الدخل، ط 1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع - القاهرة، 2007، ص 37 وما بعدها
- 37) حكم محكمة القضاء الإداري بالقاهرة في الدعوى رقم (132) ق 53/ قضاء إداري، جلسة 1984/5/22
- 38) د. محمد علوم محمد، الاعتبار الشخصي للمكلف بالضريبة في التشريع العراقي، مجلة جامعة تكريت للحقوق، السنة (8) المجلد (3) العدد (29)، العراق، 2016، ص 293
- 39) د. معوض السيد محمد، نحو نظام ضريبي أكثر عدالة وكفاءة، مرجع سابق، ص 6
- 40) د. معوض السيد محمد، نحو نظام ضريبي أكثر عدالة وكفاءة، مرجع سابق، ص 7
- 41) د. حمدي أحمد العناني، اقتصاديات المالية العامة في ظل المشروعات الخاصة، الدار المصرية اللبنانية للنشر والتوزيع - بيروت، 1987، ص 269
- 42) المادة (8) من الدستور المصري لعام 2014
- 43) المادة (38) من الدستور المصري لعام 2014
- 44) د. محمد علوم محمد، الاعتبار الشخصي للمكلف بالضريبة في التشريع العراقي، مرجع سابق، ص 294
- (45) د. عنايات حامد محمد، الإعفاءات الضريبية في التشريع الضريبي المصري، دراسة مقارنة، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، ع 529، مصر، 1995، ص 3.
- (46) نصت على أنه "أ- يعنى من الضريبة أول (500000000) خمسين مليون دينار من قيمة العقار المقدرة أو بدله، ويوزع هذا المبلغ على الشركاء وفق حصصهم إذا كان العقار مملوكاً على وجه الشيوع.
- د- تعفى معاملات الهبة الجارية بين الأصول والفروع والأشقاء أو بين الزوجين من الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذه الفقرة" المادة (2/ أ)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته.
- (47) نصت على أنه "تعفى من الضريبة المدخولات الآتية:
- 1 - الدخل الزراعي الناجم للزراع ومربي الحيوانات من المنتجات النباتية والحيوانية بما في ذلك تربية الحيوانات.
- 2 - دخل العقار الخاضع لقانون ضريبة العقار. 3 - دخل الأوقاف والمعابد الدينية المعترف بها قانوناً والجهات الخيرية والتهديبية المؤسسة للنفع العام، إن لم يكن ذلك ناجماً عن صغة أو مهنة أو عمل تجاري. 4 - الرواتب والمخصصات التي تدفعها المثلثات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين، ينظر نص المادة (7) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته.
- (48) نصت على أنه "تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي: الشريحة الأولى: حتى 8000 جنيه في السنة (معفاة من الضريبة)، المادة (8) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته
- (49) نصت على أنه "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة: مبلغ 7000 جنيه إعفاء شخصياً سنوياً للممول.
- 2- اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها 3- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة. 4- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأي أقساط تأمين لاستحقاق معاش.
- 5- المزايا العينية الجماعية ..... ينظر المادة (12) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته

- (50) المادة (57) من الدستور العراقي لعام 2005.
- (51) المادة (57) من الدستور المصري لعام 2014 وتعديلاته.
- (52) المادة (53) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته.
- (53) المادة (101) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005.
- (54) عادل ذواي، الضمانات الدستورية الممنوحة لمكلفين بالضريبة في الجزائر، رسالة لنيل الدكتوراه - كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2017، ص 154.
- (55) المادة (1/44) من الدستور العراقي لعام 2005.
- (56) المادة (62) من الدستور المصري لعام 2014 وتعديلاته.
- (57) سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مجلة جامعة البعث - جامعة دمشق، مجلد (39) عدد (44)، سوريا 2017، ص 75.
- (58) المادة (100) من الدستور العراقي النافذ عام 2005
- (59) المادة (62) من الدستور المصري لعام 2014 وتعديلاته.
- (60) المادة (123) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته.
- (61) ينظر: حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في الدعوى رقم (70) لسنة 35 قضائية "دستورية" بجلسة 7/25 / 2015.
- (62) المادة (1/35) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته.
- (63) د. راند ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - كلية القانون جامعة الفلوجة، ط3، العراق 2017، ص 206، المادة (1/37) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته.
- (64) قرار محكمة القضاء الإداري 56/إداري تمييز/95 بتاريخ 1995/10/1 رقم الإعلام 59 غير منشور