

# مدى إمكانية إجراء المقاصة لإنهاء دين الضريبة

د. رحيم حسين موسى  
دكتوراه في القانون العام

جامعة ميسان / كلية التربية

## محتويات البحث

رقم الصفحة	الموضوع
١	المقدمة
٢	المبحث الأول: مفهوم المقاصة
	المطلب الأول: تعريف المقاصة
	المطلب الثاني: أنواع المقاصة وشروطها
	المقصد الأول: المقاصة القانونية
	المقصد الثاني: المقاصة الاختيارية
	المقصد الثالث: المقاصة القضائية
	المبحث الثاني: إمكانية إجراء المقاصة لإنهاء دين الضريبة
	المطلب الأول: الآراء المنكرة لإجراء المقاصة الضريبية
	المطلب الثاني: الآراء المؤيدة لإجراء المقاصة الضريبية
	المطلب الثالث: تقييم الرايين السابقين
	المبحث الثالث: آثار المقاصة الضريبية
	المطلب الأول: المقاصة وفاء مزدوج
	المطلب الثاني: المقاصة أداة ضمان
	الخاتمة

## المقدمة

من المعلوم إن الالتزام مؤقت بالضرورة، فمصيره حتما إلى زوال، أما بالوفاء أو بغيره. إذ لا يجوز أن يبقى المدين ملزما بقيد الالتزام إلى الأبد، ودين الضريبة كسائر الالتزامات القانونية الأخرى ينقضي بذات الطرق التي ينقضي بها الالتزام، إلا ما كان منها منفق مع طبيعته.

كذلك فإن تطبيق القواعد العامة لانقضاء الالتزام على دين الضريبة لا يتم إلا في حالة غياب القواعد الخاصة بانقضاء هذا الدين بالذات، فمتى اشتملت قوانين الضرائب على أحكام خاصة لانقضاء الالتزام طبقت هذه الأحكام دون اعتداد بأحكام القانون المدني العامة .

والمقاصة طريقة من طرق انقضاء الالتزام بما يقوم مقام الوفاء، فهي وسيلة لتفادي عملية الوفاء المزدوج، كما إنها من جهة أخرى وسيلة من وسائل الضمان. وقد تعاقبت التشريعات المدنية على التأكيد عليها وتنظيم أحكامها بوصفها وسيلة وفاء بيد أطراف الالتزام يلجأون إليها كلما توافرت شروطها.

غير إن مسألة المقاصة لم تخص بالعناية ذاتها من قبل المشرع الضريبي والذي سكت في اغلب التشريعات عن تنظيم أحكامها، الأمر الذي فتح الباب أمام الفقه والقضاء لإبداء الرأي حول مدى ملائمة المقاصة للديون الضريبية ناظرين بعين الاعتبار إلى ما يتمتع به دين الضريبة من طبيعة خاصة وما تتصف به قواعد القانون الضريبي من استقلالية تميزها عن غيرها من القواعد.

ولعل هذا ما دفع الكثير إلى التساؤل عن إمكانية إجراء المقاصة لإنهاء دين الضريبة وعن القواعد التي تحكم هذا الموضوع مادام المشرع الضريبي لم يورد نصا يجيز إجراء المقاصة. وهذا ما سنحاول الإجابة عنه في هذه الدراسة المتواضعة سائلين الله التوفيق.

## المبحث الأول

### مفهوم المقاصة

إن الوقوف على مفهوم المقاصة يقتضي منا أن نبين تعريفها أولاً ثم نعرض لأنواعها وشروطها ثانياً وهذا ما سنتق عليه الدراسة في هذا المبحث وذلك عبر مطلبين وعلى النحو الآتي :

## المطلب الأول

### تعريف المقاصة

المقاصة طريق من طرق انقضاء الالتزام تتحقق عندما يتلاقى دينان في ذمة شخصين كل منهما دائن للآخر ومدين له فينقضي الدينان بقدر الأقل منهما (١). وقد عرفها القانون المدني العراقي بأنها إسقاط دين مطلوب لشخص من غريمه (٢). هذا وقد تعرض التعريف المذكور للانتقاد من زاويتين، أولهما ذكر تعريف المقاصة ضمن نصوص القانون في الوقت الذي كان الأجدر فيه للمشرع أن يترك تلك المهمة للشرح كما فعل مشرع القانون المدني المصري ومن جازاه من القوانين الوضعية الأخرى، تجنباً لما يثيره إيراد التعريف من ارتباك في كثير من الأحوال. وثانيهما إن التعريف المذكور قاصر عن تحديد مفهوم المقاصة الواردة أحكامها في نصوص المواد التالية للمادة (٤٠٨) من القانون المدني وتعليل ذلك إن المقاصة تسقط في ذات الوقت دينين متقابلين بقدر الأقل منهما، وإن كلا من طرفيها يكون موفياً ومستوفياً في آن واحد، بينما يشير التعريف المذكور إلى وفاء دين واحد هو الدين السابق الوجود، وإن الدين الأول مستوف والثاني موف، وهذا ما يجعل التعريف غير جامع لمفهوم المقاصة وشروطها. (٣) وهكذا فالمقاصة وفاء مزدوج، فهي قضاء دينين في وقت واحد، وهي بعد وسيلة يستعان بها للإفلات من الوفاء بالنقود إذ يتقاضى كل من طرفي المقاصة دينه من نفسه دون أن يدفع أي مدين إلى دائنه شيئاً، إلا من كان دينه أكبر فيدفع لدائنه ما يزيد به هذا الدين على الآخر (٤).

(١) د . حسن الذنون، النظرية العامة للالتزامات، بغداد، ١٩٧٦، ص ٤٩٢.

(٢) د.حسن الذنون، النظرية العامة للالتزامات، بغداد، ١٩٧٦، ص ٤٩٢.

(٣) أنظر: المادة (٤٠٨) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.

(٤) أنظر: ليلي عبد الله الحاج سعيد، المقاصة، دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي في مصر والعراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٨، ص ٧٣.

(٥) د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج ٣، القاهرة، دار إحياء التراث العربي، ١٩٥٨، ص ٨٧٤.

## المطلب الثاني

### أنواع المقاصة وشروطها

الأصل في المقاصة إنها قانونية ، تقع بحكم القانون متى توافرت شروطها ، إلا إن عدم توافر هذه الشروط لا يحول دون إمكانية الاتفاق على إيقاعها ، فتكون المقاصة هنا اختيارية تقع باتفاق الطرفين أو بإرادة أحدهما إذا تخلف شرط من شروط المقاصة القانونية وكان مقصودا به مصلحة الطرفين معا أو مصلحة أحدهما فقط . كما يمكن أن تكون المقاصة قضائية يحكم بها القاضي إذا لم تتوفر شروط المقاصة القانونية ولم يتفق عليها الطرفان .

وعلى هذا فإن البحث في أنواع المقاصة وشروطها يقتضي منا أن نقسم البحث في هذا المطلب إلى ثلاثة مقاصد وعلى النحو الآتي:

### المقصد الأول

#### المقاصة القانونية

وهي المقاصة التي تقع بحكم القانون بمجرد تحقق شروطها دون حاجة إلى اتفاق الطرفين على إيقاعها أو رفع دعوى للمطالبة بها، هذا وينظم القانون شروط إجراء هذه المقاصة ويتولى بيان آثارها، فإذا تحققت تلك الشروط وقعت المقاصة من تأريخ تحقق شروطها (١)، ولا يشترط لسريانها سوى تقديم طلب ممن له مصلحة لإجرائها إعمالاً لأحكام المادة (٤١٣) من القانون المدني العراقي والتي نصت على أنه (( ... ولا تقع إلا إذا تمسك بها من له مصلحة فيها )) .

هذا وتجدر الإشارة إلى انه يمكن التمسك بالمقاصة القانونية من تأريخ تحقق شروطها وان كان احد الدينين قد سقط بالتقادم ما دامت المدة اللازمة لعدم سماع الدعوى لم تكن قد تمت وقت تحقق تلك الشروط (٢). أما شروط المقاصة القانونية فيمكن إيجازها بما يأتي:

١- تقابل الدينين: ويراد بذلك أن يكون كل من الطرفين دائناً للآخر ومديناً له في الوقت نفسه، فإذا نشأ دين أحدهما بعد انقضاء دين الآخر لأي سبب من أسباب الانقضاء فإن المقاصة لا تقع في هذه الحالة (٣) . كذلك يجب أن يكون كل منها دائن ومديناً للآخر بنفس الصفة. فلا تقع المقاصة بين حق للفاصر ودين على الوصي، ولا بين حق للشركة ودين على مديرها، ولا بين حق للوكيل ودين على الموكل (٤).

---

(١) ليلي عبد الله الحاج سعيد، مصدر سابق ذكره، ص ٢٦١-٢٦٣.

- (٢) أنظر المادة (٤١٤) من القانون المدني العراقي.
- (٣) زياد حمد عباس، انقضاء الالتزام في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ١٩٩٧، ص ٨٤.
- (٤) د. حسن الذنون، مصدر سابق ذكره، ص ٤٦٣.

وهكذا فالمقاصة تقتضي وجود دينين متقابلين دون اعتبار لمصدر الدين أو لأهلية المدين. إذ تقع المقاصة سواء كان الدينان المتقابلان ناشئين عن مصدر واحد (كعقد واحد مثلا) أو من مصدرين مختلفين، كما أنها تقع وان لم يكن المدين أهلا للوفاء أو الدائن أهلا للاستيفاء كونها نوعا من الوفاء الجبري (١).

٢. تماثل محل الدينين: ومعناه أن يكون محل كل من الدينين من نوع واحد ومن درجة واحدة في الجودة وذلك كي يتمكن الطرفان من استيفاء حقيهما عن طريق المقاصة من ذات الشيء الواجب الأداء. وهذا ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة (٤٠٩) من القانون المدني العراقي بقولها (( ويشترط لحصول المقاصة الجبرية اتحاد الدينين جنسا ووصفا وحلولا وقوة وضعفا... )) فإذا كان أحد الأشخاص مدينا لآخر بمبلغ من النقود وكان دائنا لنفس الشخص في الوقت ذاته بكمية من الحبوب فلا تقع المقاصة هنا لاختلاف محل الدينين. ويترتب على هذا الشرط إن المقاصة لا تقع إلا بين دينين من النقود ذلك لأنه المجال الذي يمكن أن تعمل فيه المقاصة، ومع ذلك فقد تقع المقاصة في غير النقود كما في المثليات المتحدة في النوع والجودة والتي يمكن أن يقوم بعضها مقام بعض في الوفاء (٢).

٣. تساوي الدينين في القوة: ونقصد بذلك أن يكون كل من الدينين صالحا للمطالبة القضائية به، خاليا من النزاع. فإذا كان أحد الدينين طبيعيا والآخر مدنيا أو كان الدينان طبيعيين فلا تقع المقاصة لان الدين الطبيعي لا جبر في أدائه، والمقاصة كما ذكرنا وفاء جبري يوجب أن يكون كل من الدينين جائزا اقتضاؤه جبرا على المدين. وبهذا تتعارض طبيعتها مع طبيعة الدين الطبيعي فيمتنع وقوعها (٣). كذلك يجب أن يكون كل من الدينين خاليا من النزاع بشأن ثبوته أو مقداره، فإذا كان هناك ثمة شك حول مدى تحقق الدين ومن ثم عدم تيقن ثبوته فلا يمكن أن يكون هذا الدين طرفا في عملية المقاصة (٤). وكذا الحال إذا كان الدين غير معلوم المقدار (٥)، فلا يجوز أن تقع المقاصة بينه وبين دين آخر.

---

(١) د. عبد المجيد الحكيم وآخران، القانون المدني وأحكام الالتزام، ج ٢، بغداد، ١٩٨٠، ص ٢٩٢.

(٢) ليلي عبد الله الحاج سعيد، مصدر سابق ذكره، ص ٢٧٣.

(٣) زياد حمد عباس، مصدر سابق ذكره، ص ٨٥.

(٤) د. طلبة وهبة خطاب ، أحكام الالتزام بين الشريعة والقانون ، ط ١ ، القاهرة ، مطبعة دار الصفا ، ١٩٨١ ، ص ٣٥٤ .

(٥) وهو الدين الذي يحتاج تقديره إلى عمليات حسابية وأقوال الخبراء كاحتساب التعويض الناشئ عن المسؤولية العقدية أو التقصيرية .

٤ . أن يكون من الديون التي تقع فيها المقاصة: الأصل أن تكون جميع الديون قابلة لإجراء المقاصة فيها، بيد أنه توجد بعض الديون التي لا تقع فيها المقاصة لعل أبرزها:

أ. الدين غير مستحق الأداء: إذ لا يمكن أن تقع المقاصة بين دينين يكون احدهما أو كلاهما غير مستحق الأداء، ذلك أن المقاصة وفاء جبري ومن ثم لا يجوز جبر المدين على الوفاء قبل حلول اجل الاستحقاق (١).

ب. الدين غير القابل للحجز : لا تقع المقاصة إذا كان احد الدينين أو كلاهما غير قابل للحجز عليه كدين النفقة ورواتب الموظفين في الحدود المقررة قانونا ، ويترتب على ذلك إن على المدين بالدين غير القابل للحجز أن يوفي بدينه للدائن ثم يطالب هذا الأخير بما ترتب له في ذمته (٢).

تلك هي شروط المقاصة القانونية ولا يلزم فوق ذلك توافر شرط آخر، فلا يشترط أن يتحد الدينان المتقابلان في المصدر ولا أن يتساويا في المقدار أو في قوة السند المثبت لهما كذلك لا يشترط أن يكون الدينان واجبي الوفاء في ذات المكان ، فاختلفا مكان وفاء كل من الدينين لا يحول دون تقاصهما (٣).

## المقصد الثاني

### المقاصة الاختيارية

ذكرنا فيما تقدم الشروط الواجب توافرها لوقوع المقاصة القانونية فإذا تخلف احد هذه الشروط فلا تقع المقاصة بحكم القانون، إلا أن ذلك لا يمنع من وقوعها بالاختيار، أما باتفاق الطرفين ( مقاصة اتفاقية ) أو بإرادة احدهما فقط وذلك حسب طبيعة الشرط المتخلف.

فإذا كان الشرط المتخلف مقرر أصلا لمصلحة الطرفين وقعت المقاصة برضاها كما لو كان الدينان ليس من جنس واحد بان كان احدهما نقدا والآخر عينا، فالمقاصة القانونية لا تقع هنا ، لكن ذلك لا يمنع من إجراء المقاصة الاتفاقية بعد أن يتم تقدير قيمة العين بالنقد. فالمقاصة الاتفاقية عقد يتم بين إرادتين ولهذا تتركز شروطها في توافق إرادتين ، صادرتين عن طرفين تتوافر فيهما أهلية إصدار التصرف (٤). أما إذا كان الشرط المتخلف قد قصد منه مصلحة احد الأطراف جاز له هنا أن يوقع المقاصة بإرادته وحدها، كما لو كان احد الدينين مستحق الأداء والآخر مؤجلا

(١) د. عبد الرزاق السنهوري، مصدر سابق ذكره، ص ٨٩٨.

(٢) ليلي عبد الله الحاج سعيد، مصدر سابق ذكره، ص ٢٩٩.

(٣) أنظر: د. عبد المجيد الحكيم، مصدر سابق ذكره، ص ٣٤٣.

(٤) ليلي عبد الله الحاج سعيد، مصدر سابق ذكره، ص ٣٤٣.

فبإمكان المدين بالدين المؤجل أن يتنازل عن الأجل المقرر لمصلحته ويجري المقاصة بينه وبين دينه الحال في ذمة دائئه.

هذا ويترتب اثر المقاصة الاختيارية سواء تمت بإرادة احد الطرفين، أم بإرادتهما معا من وقت التمسك

بها أو الاتفاق عليها بشرط عدم الإضرار بالحقوق التي كسبها الغير. (١)

### المقصد الثالث

#### المقاصة القضائية

وهي المقاصة التي يجريها القاضي إذا تخلف شرط من شروط المقاصة القانونية وكان باستطاعته القضاء استكمالها، كما لو كان احد الدينين محلا للنزاع، إذ يمكن للمحكمة أن تفصل في هذا النزاع ثم تجري المقاصة بين الدينين (٢) ومن هنا يتضح إن المقاصة القضائية لا تعدو أن تكون في حقيقتها سوى مقاصة قانونية تقع متى توافرت شروطها. والقاضي حين يفصل في النزاع إنما يقتصر دوره على مجرد استكمال شروط المقاصة القانونية، ومتى توافرت هذه الشروط وقعت المقاصة بحكم القانون، وبالتالي فإن حكم القاضي بإيقاعها لا يزيد في حقيقته عن كونه تقريراً للمقاصة لا إنشاء لها. على أن آثار المقاصة القضائية لا تترتب إلا من تاريخ صدور الحكم القضائي، فمنذ ذلك الوقت فقط تصبح شروط المقاصة القانونية متحققة وذلك بحسم النزاع الذي كان يمنع من وقوعها. (٣)

---

(١) د. عبد المجيد الحكيم، مصدر سابق ذكره، ص ٣٠٢.



(٢) د. صلاح الدين الناهي، مبادئ الالتزامات، بغداد، مطبعة دار التضامن، ١٩٧٠، ص ٣٨٦.

(٣) د. عبد المجيد الحكيم، مصدر سابق، ص ٣٠٢-٣٠٣.

## المبحث الثاني

### إمكانية إجراء المقاصة لإنهاء دين الضريبة

من الملاحظ إن أغلب التشريعات الضريبية لم تتضمن قواعد خاصة لتنظيم عملية إجراء المقاصة بوصفها احد أسباب انقضاء الالتزام بدين الضريبة، وهذا ما ينطبق على تشريعات الضرائب المباشرة في العراق والتي لم تمس بنصوصها مسألة المقاصة.

وإزاء هذا الوضع يمكن أن نتساءل عن مدى إمكانية إجراء المقاصة في دين الضريبة وهل يمكن الأخذ بأحكام القانون المدني - السالفة الذكر - بوصفها الشريعة العامة لبقية القوانين، سيما وان التشريع الضريبي قد لزم جانب الصمت فلم يورد نصا يجيز إجراء المقاصة أو يحرمها. هذا وسنجد في آراء الفقه وأحكام القضاء وما جرى عليه التطبيق العملي في المجال الضريبي ما يسعنا للإجابة على التساؤل المطروح. لذلك سنجري تقسيم الدراسة في هذا المبحث إلى ثلاثة مقاصد وعلى النحو الآتي:

## المطلب الأول

### الآراء المنكرة لإجراء المقاصة الضريبية

يذهب أصحاب هذا الرأي إلى عدم جواز الأخذ بالمقاصة في مجال القانون الضريبي بحجة أن الأحكام المقررة لتنفيذ المقاصة في القانون المدني لا تجد لها تطبيقا في المجال الضريبي، كما هو الحال في كون دين الضريبة دينا ممتازا يتميز عن الديون الخاصة بأن مصدره القانون، وانه من النظام العام(١). وهذا ما يتعارض مع احد شروط المقاصة، وهو الشرط القاضي بتماثل محل الدينين في النوع والجودة، الأمر الذي يتعذر معه إجراء المقاصة بين دين الدولة وديون الأفراد المستحقة عليها والتي لا تتمتع بأي امتياز(٢).

كذلك فإن في كون الدين المستحق على الدولة غير قابل للحجز عليه ما يبرر عدم جواز المقاصة في الشؤون الضريبية لتخلف شرط آخر من شروط المقاصة وهو الشرط المتعلق بكون الدين من الديون التي تقع فيها المقاصة، ولعل هذا ما دفع هذا الفريق إلى المناداة بضرورة حضر تطبيق الأحكام المتعلقة بالمقاصة

(١) أنظر: د.حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦، ص ٢٥٩ وكذلك د.عبد الحكيم الرفاعي، علم المالية العامة، بغداد، مطبعة التقيض الأهلية، ١٩٤٥، ص ١٧٥

(٢) د.قدري نيقولا، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، الإسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٦٠، ص ١٧٦ والواردة في القانون المدني على العلاقات القائمة بين الأفراد دون أن تتعداها لتشمل العلاقة بين الأفراد والسلطة المالية(١). كذلك حاول البعض تبرير هذا الرأي بالقول إن مبالغ الضريبة يجب أن تجبى بسرعة ووفقا لإجراءات ومواعيد محددة، وذلك لأهمية هذه المبالغ في توفير النفقات العامة اللازمة لدوام عمل المرافق العامة في الدولة (٢) إذ يجب أن تدخل إيرادات الضريبة إلى الخزنة العامة أولا في المواعيد المقررة لها، ومن ثم تقوم الإدارة الضريبية بتسديد ديون الأفراد المستحقة عليها باعتبارها جزءا من النفقات العامة، وبالتالي فإن القول بإمكانية إجراء المقاصة من شأنه أن يؤدي إلى عرقلة عملية تحصيل دين الضريبة.(٣)

هذا وقد أيد القضاء الفرنسي، هذا الاتجاه بأن أرسى قاعدة عامة مفادها عدم جواز المقاصة في دين الضريبة ما لم يوجد نص صريح يقضي بذلك دون أن يقدم أي تبرير لذلك، فقد رفض مجلس الدولة الفرنسي في حكم له إجراء المقاصة بين دين الضريبة وبين المبالغ المستحقة للمكلف والتي كان قد دفعها للإدارة الضريبية دون وجه حق في سنوات مالية سابقة. (٤) كذلك اعتبر المجلس إن المادة (١٢٢٩) من القانون المدني الفرنسي والمتعلقة بالمقاصة هي مادة خاصة بالنظام المدني ومن ثم ضرورة قصرها على علاقات الأفراد دون أن تتسحب على الإيرادات العامة التي يجب أن لا يقف أي شيء حائلا دون دفعها.(٥)

## المطلب الثاني

### الآراء المؤيدة لإجراء المقاصة الضريبية

يسلم هذا الجانب من الفقه بجواز وقوع المقاصة لإنهاء دين الضريبة متى توافرت شروطها الواردة في القانون المدني وحبثهم في ذلك إن التشريع الضريبي لم يتناول المقاصة في مواده بتنظيم خاص مما يمكن معه الرجوع إلى أحكام القانون المدني بوصفه القانون الواجب التطبيق في الأمور التي لا يوجد لها تنظيم خاص، ومن ثم فلا مبرر لعدم جواز الأخذ بالمقاصة مادامت شروطها متوافرة، والقول بخلاف ذلك يتنافى مع المبررات التي وجدت المقاصة من أجلها (٦) وقد تأيد هذا الرأي بما قرره القضاء المصري

---

(١) أنظر: د.حسين خلاف، مصدر سابق ذكره، ص ٢٥٩-٢٦٠.

(٢) إبراهيم حميد الزبيدي، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١، ص ١١٩.

(٣) د.حسين خلاف، مصدر سابق ذكره، ص ٢٥٩.

(٤) أنظر: د.حسين خلاف، المصدر السابق، ص ٢٥٨.

(٥) صالح يوسف عجينه، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، القاهرة، المطبعة العالمية، ١٩٦٥، ص ٥٨٢.

(٦) د. عبد القادر حلمي، الضريبة العامة على الإيراد، ط ١، القاهرة، ١٩٥٩، ص ٢٥٤.

ضمنا من إمكانية إجراء المقاصة بين دين الضريبة وما هو مستحق للمكلف تجاه الإدارة الضريبية وذلك عندما قضت محكمة (طنطا) الابتدائية في حكم لها، في قضية تمسكت فيها مصلحة الضرائب بإجراء المقاصة بين دين مستحق لها بذمة احد المكلفين ودين مستحق بذمتها للمكلف والذي كان قد دفعه دون وجهة حق، بعدم إمكانية إجراء المقاصة لتخلف احد شروطها والمتمثل في كون الدين خاليا من النزاع، ذلك إن دين الحكومة بذمة المكلف مطعون فيه أمام القضاء الأمر الذي يحول دون إجراء المقاصة. (١)

ومن خلال الحكم المذكور يمكن أن نصل إلى:

١- إن الإدارة الضريبية هي التي تمسكت بإجراء المقاصة بين دين الضريبة والدين المترتب بذمتها للمكلف

وهو ما يفصح عن أن الاتجاه العملي لمصلحة الضرائب في مصر يعترف بإمكانية إجراء المقاصة.

٢- إن القضاء المصري متمثلا بمحكمة (طنطا) الابتدائية كان من الممكن أن يحكم بإجراء المقاصة لو لم يكن دين الضريبة محل نزاع، وهذا ما يعكس إن المحكمة قرنت إمكانية الأخذ بالمقاصة بتحقيق شروطها المنصوص عليها في القانون المدني.

هذا وقد تأيد اتجاه المحكمة المذكوره بما أفتى به قسم الرأي في مجلس الدولة المصري من انه إذا ما أصبح قرار لجنة التقدير نهائيا بفوات ميعاد الطعن فيه وغدا دين الضريبة المستحق لمصلحة الضرائب في ذمة المكلف خاليا من النزاع ومستحق الأداء وقعت المقاصة طبقا لأحكام القانون المدني (٢) وانقضى الدينان بقدر الأقل منهما (٣).

### المطلب الثالث

#### تقييم الرأيين السابقين

لاشك في أن وجود نص في التشريع الضريبي يبيح إجراء المقاصة أو يحرمها يكون واجب التطبيق، إذ لا إجهاد في مورد النص. ولعل هذا ما ينطبق على تشريع ضريبة الدخل المصري حيث نص قانون الضريبة الموحد المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل في المادة (١٦٨) على انه تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه المحمول بالزيادة في ضريبة يفرضها هذا القانون ..... ويبين ما يكون مستحقا عليه منها وواجب الأداء، غير إن ما يثير الخلاف هو سكوت المشرع عن إيراد مثل هذا النص في إطار التشريع

---

(١) أنظر: د. حسين خلاف، المصدر السابق، ٢٦٢ - ٢٦٣.

(٢) وهذا ما كان يجري عليه التطبيق قبل صدور قانون الضريبة الموحد المصري النافذ رقم (١٥٧) لسنة

١٩٨١.

(٣) أنظر: د.حسين خلاف، المصدر السابق، ٢٦٢ - ٢٦٣.

الضريبي كما عليه الحال في قانون ضريبة الدخل العراقي (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل والذي لم يورد أي نص يجيز المقاصة أو يحرمها، الأمر الذي يثير تساؤلا حول إمكانية تطبيق نصوص القانون المدني المتعلقة بالمقاصة في المجال الضريبي ، فقد سبق وأن ذكرنا إن المقاصة ثلاثة أنواع، أبرزها المقاصة القانونية التي يشترط لإجرائها شروط ينص عليها صريح القانون. وهذه الشروط لا تتوافر في علاقة الدائنية والمديونية بين السلطة المالية والمكلفين، الأمر الذي يدفعنا إلى القول بعدم إمكانية إجراء المقاصة القانونية لإنهاء دين الضريبة فهذا الأخير له من الامتيازات ما يتعارض مع الشروط المقررة لإجراء المقاصة القانونية، ولعل أهمها انه غير قابل للحجز أولاً، كما انه دين ممتاز يفوق دين المكلفين من حيث القوة ثانياً، إلا أن ما يجب ملاحظته إن القانون المدني قد أورد أنواعاً أخرى من المقاصة لا محذور من إجراءات لانقضاء دين الضريبة، فالمقاصة الاختيارية يمكن أن تقع بإرادة احد الطرفين والذي عليه والحال هذه التنازل عن الشروط المقررة لمصلحته كما هو الحال بالنسبة لشروطي عدم قابلية دين الضريبة للحجز وكونه ديناً ممتازاً والمقرران لمصلحة الإدارة الضريبية، فهذه الأخيرة بإمكانها التنازل عن هذين الشرطين متى أرادت التمسك بالمقاصة الضريبية.

كذلك تقع المقاصة الاختيارية باتفاق الطرفين وهذا ما لا يتعارض مع إمكانية إجرائها في النطاق الضريبي، إذ يمكن أن تتفق السلطة المالية والمكلف على التنازل عن الشروط التي تعيق عملية إجراء المقاصة القانونية، ولا محذور في ذلك طالما إن أحكام المقاصة ليست من النظام العام الذي لا يجوز المساس بقواعده أو الاتفاق على خلافها، والأمر ذاته يقال بالنسبة للمقاصة القضائية والتي تحصل بمناسبة عرض النزاع على القضاء. إذ يمكن للقضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية أن يحكم بإمكانية إجراء المقاصة في دين الضريبة متى وجد مصلحة في إجراء تلك المقاصة انطلاقاً مما يمتاز به القانون الضريبي من ذاتية خاصة تلزم القاضي الضريبي أن يفسر ويطبق أحكامه طبقاً لتلك الذاتية ودون أن يتقيد بالأحكام التي يقررها غيره من القوانين (١).

ولعل ما يدعم وجهة النظر هذه ما جرى عليه العمل في الهيئة العامة للضرائب من التمسك بإجراء المقاصة بين المبلغ الزائد الذي سبق وان حصلته السلطة المالية من المكلف في صورة أمانات وبين ما يستحق على هذا المكلف من مبالغ ضريبية واجبة التسديد. كما ويشير الواقع العملي إلى تمسك الإدارة الضريبية بإجراء المقاصة بين المبلغ الواجب الرد للمكلف نتيجة لدفعه مبلغاً يزيد عن مبلغ الضريبة الواجب تسديده عن الأرباح المتولدة له عن نقل ملكية عقار وبين ما تحقق بذمته من ضريبة نتيجة لاملاكه مصدراً آخر للدخل.

(١) د. قدرني نيقولا، مصدر سابق ذكره، ص ٢٣٤.

## المبحث الثالث

### آثار المقاصة الضريبية

يترتب على تحقيق شروط المقاصة إحداث آثار معينة يمكن بيانها من خلال المطلبين الآتيين:

#### المطلب الأول

#### المقاصة وفاء مزدوج

إن أول أثر يترتب على إجراء المقاصة هو وفاء الدينين المتقابلين، أي إبراء ذمة طرفي المقاصة من الالتزام المترتب على كل منهما، فهي بهذا تعادل الوفاء المزدوج، ذلك إن كل دين قد استوفي من الدين المقابل فينقضي التزام المدين في مواجهة الدائن، كما ينقضي في ذات الوقت التزام الدائن في مواجهة المدين. والوفاء بالمقاصة قد يكون كلياً إذا كان الدينان متساويين في المقدار، أما إذا كانا غير متساويين فيكون الوفاء بقدر الأقل منهما (١)، ويبقى الجزء الآخر بذمة المدين. هذا وتترتب آثار المقاصة الضريبية من تاريخ الاتفاق بين السلطة المالية والمكلف على إجرائها أو من تاريخ تمسك أحدهما بإجرائها، كما تحدث المقاصة القضائية آثارها من تاريخ صدور الحكم القضائي.

هذا ويترتب على الوفاء بدين الضريبة بالمقاصة ما يأتي:

أولاً: انتفاء توابع الدين لانقضاء أصل الدين: حيث تقطع الفوائد التأخيرية وتلغى الغرامات المالية التي تفرضها السلطة المالية على المكلف تبعاً لانقضاء أصل الدين عن طريق المقاصة. إذ تفرض السلطة المالية على المكلف فوائد أو غرامات مالية متى تأخر عن تسديد دين الضريبة في المواعيد المقررة لذلك قانوناً (٢)، إلا إن الوفاء بدين الضريبة عن طريق المقاصة يؤدي إلى زوال الغرامات والفوائد المقررة على أصل الدين منذ الوقت الذي يصبح فيه الدينان قابلين للمقاصة.

ثانياً: الضمانات المقررة لتحصيل الدين: من المعلوم إن التشريعات المدنية والضريبية تقر على السواء ضمانات عديدة لتحصيل الديون عموماً ودين الضريبة على وجه الخصوص (٣). فإذا وقعت المقاصة بين دين الضريبة والدين المستحق للمكلف بذمة الإدارة الضريبية، أصبحت الضمانات المقررة غير ذات أهمية. كقيام السلطة المالية بمنع احد المكلفين من السفر خارج القطر خشية عدم تسديده دين الضريبة المستحق بذمته، فإذا قام المكلف بتقديم طلب إلى السلطة المالية لإجراء المقاصة بين دين الضريبة الذي ترتب بذمته وبين ما سبق أن دفعه للسلطة المالية دون وجه حق سقطت تبعاً لذلك تلك الضمانات.

(١) انظر المادة (٤١٣) من القانون المدني والتي نصت على "تقع بقدر الأقل من الدين ..."

(٢) انظر المادة (٤١، ٤٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

## المطلب الثاني المقاصة أداة ضمان

تعتبر المقاصة وسيلة من وسائل الضمان فالدائن الذي يستوفي حقه من الدين الذي في ذمته يستأثر بهذا الدين وحده فيتفادى بذلك مزاحمة الدائنين (١). وكذلك المقاصة الضريبية فهي أداة ضمان فعالة وناجحة بالنسبة للإدارة الضريبية لتحصيل دين الضريبة. فكما لاحظنا ان الإدارة الضريبية تتمسك بالمقاصة بين المبلغ الزائد الذي سبق وان حصلته من المكلف بصورة أمانات وبين ما يترتب على المكلف من ضريبة واجبة التسديد فهي تضمن بذلك تحصيل دين الضريبة دون اللجوء إلى المطالبة بدين الضريبة وما يجره من إجراءات قد تبطئ عملية التحصيل. وفي الوقت ذاته يمكن ان تشكل المقاصة الضريبية أداة ضمان للمكلف، فعلى الرغم من ان المكلف لا يتعرض لمزاحمة بقية الدائنين كون الدولة مليئة وتستطيع تسديد ديونها كاملة (٢)، إلا أن تمسك المكلف بالمقاصة تجاه السلطة المالية يضمن له استيفاء دينه بسرعة دون اللجوء إلى إجراءات المطالبة بالدين.

---

(١) د.حسن الذنون، مصدر سابق ذكره، ص ٢٦٢.

(٢) د.قديري نيقولا، مصدر سابق ذكره، ص ١٨٠.

## الخاتمة

من خلال استعراض نصوص القانون المدني المنظمة للمقاصة وبيان موقف الفقه والقضاء من إمكانية إجراء المقاصة بين دين الضريبة المترتب في ذمة المكلف وما للمكلف من دين في ذمة السلطة المالية يمكن ان نخرج بمجموعة من النتائج يمكن إيجازها بالآتي:

- ١- إن سكوت المشرع عن تنظيم أحكام المقاصة في إطار التشريع الضريبي لا يمنع من إمكانية تطبيق الأحكام العامة للمقاصة والواردة في القانون المدني طالما كانت هذه الأحكام لا تتعارض مع طبيعة دين الضريبة ولا يترتب على تطبيقها أي إضرار بالسلطة المالية أو المكلف.
- ٢- إن عدم توافر شروط المقاصة القانونية لا يحول دون إمكانية إجراء المقاصة في مجال القانون الضريبي طالما لم يكن فيها ما يتعارض مع روحه ومبادئه، وطالما إن القانون المدني قد أجاز إجراء المقاصة الاختيارية التي يمكن أن تتعد باتفاق السلطة المالية والمكلف، أو أن يتمسك بها احدهما متى كان الشرط التخلف مقررًا لمصلحته.
- ٣- إن اتخاذ المقاصة كطريقة لانقضاء دين الضريبة ينطوي على تيسير للإدارة الضريبية والمكلف على السواء، إذ إن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية علاقة دائمة متجددة، الأمر الذي يجعل قيام الدائنية والمديونية بينهما أمراً وارداً ومتكرراً ومن ثم فإن ما تمتاز به المقاصة من كونها وسيلة سريعة وناجحة للوفاء بالالتزامات يضمن استقرار هذه العلاقة.
- ٤- إن الواقع العملي يشير إلى لجوء السلطة المالية إلى إجراء المقاصة في حالات عديدة الأمر الذي يدفعنا إلى دعوة المشرع الضريبي إلى المبادرة لتنظيم احتكامها انسجاماً مع هذا الواقع وتأكيداً لما تنطوي عليه من فائدة كبيرة لطرفي العلاقة الضريبية.

## قائمة المصادر

### أولاً : الكتب

- ١- د. حسن علي الذنون، النظرية العامة للالتزامات، بغداد، ١٩٧٦.
- ٢- د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٦٦.
- ٣- د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، القاهرة، المطبعة العالمية، ١٩٦٥.
- ٤- د. صلاح الدين الناهي، مبادئ الالتزامات، بغداد، مطبعة دار التضامن، ١٩٧٠.
- ٥- د. طلبه وهبه خطاب، أحكام الالتزام بين الشريعة والقانون، ط١، القاهرة، مطبعة دار الصفا، ١٩٨١.
- ٦- د. عبد الحكيم الرفاعي، علم المالية العامة، بغداد، مطبعة التفيض الأهلية، ١٩٤٥.
- ٧- د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج٣، القاهرة، دار إحياء التراث العربي، ١٩٥٨.
- ٨- د. عبد القادر حلمي، الضريبة العامة على الإيراد، ط١، القاهرة، ١٩٥٩.
- ٩- د. عبد المجيد الحكيم وآخرون، القانون المدني وأحكام الالتزام، ج٢، بغداد، ١٩٨٠.
- ١٠- د. قذافي نيقولا، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، الإسكندرية، منشأة المعارف، ١٩٦٠.

### ثانياً : الرسائل الجامعية

- ١- إبراهيم حميد محسن الزبيدي، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١.
- ٢- زياد حمد عباس، انقضاء الالتزام في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ١٩٩٧.
- ٣- ليلي عبد الله الحاج سعيد، المقاصة - دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي في مصر والعراق - رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٨.

### ثالثاً : القوانين

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٢- قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣.
- ٣- القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.