مجلة العلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: تطبيق قاعدة الملاءمة عند فرض الضرائب المالية في قانون الموازنة السنوية العامة
اسم الكاتب: م.م. الاء حسين علي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/9789
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 11:47 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة العلوم القانونية والسياسية جامعة ديالى ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية القانون والعلوم السياسية – جامعة ديالى

المجلد الثالث عشر – العدد الثاني - 2024 مجلة العلوم القانونية والسياسية

تطبيق قاعدة الملاءمة عند فرض الضرائب المالية في قانون الموازنة السنوية العامة

Applying The Rule of Appropriateness When Imposing Financial Taxes in The General Annual Budget Law

الاختصاص العام: القانون العام الاختصاص الدقيق: المالية العامة

الكلمات المفتاحية: الملاءمة الضريبية، المكلف بدفع الضريبية، الموازنة السنوية العامة، الإدارة الضريبية.

Keywords: Tax Suitability, Tax Payer, General Annual Budget, Tax Administration.

تاريخ الاستلام:2024/9/11 – تاريخ القبول: 2024/10/10 – تاريخ النشر: 2024/12/15

DOI: https://doi.org/10.55716/jjps.2024.13.2.10

م.م. الاء حسين علي

جامعة ديالى- كلية القانون والعلوم السياسية

Assist. Lect. Alaa Hussain Ali

University of Diyala- College of Law and Political Science

alaa2023@uodiyala.edu.iq

ملخص البحث

Abstract

تعتبر الإيرادات الضريبية من المصادر الرئيسية بل من أهم المصادر في تمويل الموازنات العامة في مختلف بلدان العالم فهي أداة فعالة بيد الدولة في التأثير على النشاط الاقتصادي لذا تنصب أهمية دراستنا على مدى تطبيق قاعدة الملاءمة الضريبية عند فرض ضرائب في قانون الموازنة السنوية العامة التي تعد من أهم القواعد التي يمكن أن يستند إليها المشرع عند فرض الضرائب لبناء نظام ضريبي فعال ولحماية حقوق المكلفين بدفع الضرائب ورعاية مصالحهم المشروعة واختيار أنسب الإجراءات والطرق والوسائل والأوقات في فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها لكن ادراج المشرع نصوص قانونية تفرض ضرائب متنوعة في قوانين الموازنة العامة سنة بعد أخرى يجعل من الصعب على المكلف والسلطة المالية الرجوع إلى هذه النصوص.

Abstract

Tax incomes are considered one of the main sources, and even one of the most important sources, in financing public budgets in various countries of the world. They are an effective tool in the hands of the state in influencing economic activity. Therefore, the importance of our study focuses on the extent to which the tax suitability rule is applied when imposing taxes in the annual general budget law, which is one of the most important rules that the legislator can rely on when imposing taxes to build an effective tax system and to protect the rights of taxpayers and to care for their legitimate interests and to choose the most appropriate procedures, methods, means and times in imposing, estimating and collecting the tax. However, the legislator's inclusion of legal texts that impose various taxes in the general budget laws year after year makes it difficult for the taxpayer and the financial authority to refer to these texts.

المقدمـــــة

Introduction

تحتل الضرائب المالية في الوقت الحاضر الأهمية الخاصة والمكانة المتميزة لأنها تعد من أهم الإيرادات المالية لما توفره من موارد مالية كبيرة ترفد به الخزينة العامة للدولة، وكذلك لها أهمية في تحقيق الكثير من الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة أي تهم العديد من قطاعات المجتمع فهي فرض مالي يدفعه المكلفين جبراً للدولة أو إحدى هيئاتها العامة بصورة نهائية، ونظراً لكل هذه الأهمية يجب أن تكون هنالك قواعد قانونية يجب الالتزام بها عند فرض الضرائب المالية وعدم الإخلال بها لكون الإخلال بها يعتبر تعسف من قبل الدولة عند فرض الضرائب لأنها تحقق مصلحة كلا الطرفين (مصلحة المكلفين ومصلحة الخزينة العامة للدولة) ومن بين هذه القواعد قاعدة الملاءمة الضريبية فهي قاعدة قانونية مثل بقية القواعد الضريبية الأخرى كقاعدة العدالة وقاعدة اليقين والاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي تعمل هذه القاعدة على زيادة ثقة المكلف بأن الالتزام بدفع الضرائب واجب وطني والتزام أخلاقي قبل أن يكون التزام قانوني بالتالي فأن ذلك سوف ينعكس على الحصيلة المالية للدولة من الضرائب والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

أولاً: أهمية البحث:

First: The Significance of the Study:

للقانون الضريبي أهمية خاصة لأنه يحقق عدداً من الأهداف التي يأمل المشرع أن يبلغ بها غاية معينة لتحقيق صالح المجتمع، كذلك التدخل لبلوغ اهداف اقتصادية واجتماعية معينة، ومن بين هذه الأهداف يجب ان يحقق مبدأ الملاءمة التي تسعى إلى مراعاة ظروف المكلف واختيار انسب الإجراءات والطرق والوسائل والاوقات في فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها لكن إدراج المشرع نصوص قانونية تفرض ضرائب متنوعة في قوانين الموازنة العامة سنة بعد أخرى يجعل من الصعب على المكلف والسلطة المالية الرجوع إلى هذه النصوص.

ثانياً: مشكلة البحث:

Second: Problem of The Statement:

هنالك العديد من الضرائب التي تفرض أو التي فرضت بموجب قوانين الموازنة العامة السنوية وإدخال تشريعات ضريبية غير مدروسة من قبل السلطة التشريعية لأنها وضعت على عجالة، بالتالي أدى ذلك مشكلة تبعثر النصوص الضريبية في قوانين الموازنات وصعوبة الرجوع إليها الذي ترتب عليه عدم إحاطة المكلفين بالضرائب المفروضة عليهم بالتالي نفورهم عن دفعها وزيادة التهرب الضريبي.

ثالثاً: هيكلية البحث:

Third: Outline of The Research:

لكي نحيط بجوانب هذا البحث تم اعتماد الهيكلية العلمية القائمة على أساس تقسيم البحث إلى مبحثين حيث قسمنا المبحث الأول إلى مطلبين تناولنا في المطلب الأول بعد أن قسمنا إلى عدة فروع تعريف قاعدة الملاءمة الضريبية مع ذكر عناصرها والخصائص التي تتصف بها مع ذكر الأهداف التي تسعى إليها وخصصنا المطلب الثاني لأهمية قاعدة الملاءمة الضريبية أما في المبحث الثاني تناولنا ذاتية فرض الضرائب ومدى تحقيق قاعدة الملاءمة عند فرضها في قانون الموازنة السنوية العامة بعد أن قسمناه إلى عدة مطالب وأفرع.

المبحث الأول

First Topic

ماهية قاعدة الملاءمة الضريبية

The Nature of the Tax Suitability Rule

اهتم الفقه القانوني والمالي بوضع القواعد والمبادئ العامة التي يجب على المشرع مراعاتها والاسترشاد بها أثناء وضع وإقرار النظام الضريبي في الدولة، هذه القواعد الضريبية تعد بمثابة دستور عام تخضع له القاعدة القانونية الضريبية.

وتعد قاعدة الملاءمة الضريبية من بين أهم تلك القواعد، لأنها تسعى إلى مراعاة ظروف المكلف واختيار أنسب الإجراءات والطرق والوسائل والاوقات في فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها، حتى تكون مناسبة لظروف المكلفين وأحوالهم، ولا يكون فرضها عليهم ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو بشكل يجعله يتجنب الضريبة او التهرب منها، وبالتالي يكون لهذه القاعدة دور رئيسي وفعال في تحقيق التوازن بين مصلحة الخزانة العامة للدولة ومصلحة المكلفين

ومن أجل الإحاطة بماهية هذه القاعدة فقد ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين وكما يأتي:

المطلب الأول: مفهوم قاعدة الملاءمة:

The First Requirement: The Concept of the Rule of Suitability:

يقتضي فهم قاعدة الملاءمة الضريبية تعريفها مع ذكر عناصرها والخصائص التي تتصف بها مع ذكر الأهداف التي تسعى إليها وهذا ما سوف نسعى إلى بيانه في هذا المطلب:

الفرع الأول: المقصود بقاعدة الملاءمة الضريبية:

The First Section: What Is Meant by The Tax Suitability Rule:

يتطلب تعريف قاعدة الملاءمة الضريبية بيان معناها اللغوي، ومفهومها الاصطلاحي، وعلى النحو الاتي:

اولاً: التعريف اللغوي للملاءمة الضريبية

الملاءمة في اللغة تأتي بمعنى الصح والجمع "وشيء لأَم، أي ملتئم مجتمع، ولاءمت بين القوم ملائمة، إذ أصلحت وجمعت، وإذا اتفق الشيئين فقد ألتئماً"[1] وذكر الخليل بأنه "اللام الاتفاق: وقد تلائم القوم والتأموا: اجتمعوا واتفقوا ... ولاءمني الأمر: وافقني: او يُلائم بعضه بعضاً"[2].

كما تأتي الملاءمة في اللغة "مصدر الفعل لاءَم، وهي تطلق لتدل على معانٍ متقاربة أهمها، الموافقة يقول ابن سيدة: واءمتُه مواءمةً و وئاماً وهي – الموافقة وأن تفعل كما يفعل..."[3].

وبناءً على ما تقدم نرى أن الملاءمة في اللغة تدل على معاني متقاربة، فهي تدل على التوافق بين شيئين، وأن هذا التوافق والاجتماع والالتئام يحتاج إلى وجود تجانس وتصالح وتناسب بين شيئين.

ثانياً: التعريف الاصطلاحي للملاءمة الضريبية

على الرغم من ندرة وقلة المصادر التي تناولت هذه القاعدة بالدراسة والتفصيل إلا إن الفقه المالي وضع عدة تعاريف لقاعدة الملاءمة الضريبية، فقد عرفها بعض الفقه المالي بأنها "تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الأكثر مناسبة من أجل دفعها من المكلف وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه"[4].

وعرفها البعض الآخر "أن يتم تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته وامكانية تقسيط مبلغ الضريبة، وغير ذلك من الامور التي تيسر العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية"[5] وعرفها اخرون بأنها "اختيار الإدارة الضريبية أكثر الأوقات ملاءمة لظروف المكلفين لجباية الضريبة واختيار أنسب الوسائل لدفع الضريبة وتراعي ظروف المكلف وطبيعة المال الخاضع للضريبة"[6] بينما عرفها البعض بكونها " أن يكون موعد تحصيل الضريبة وطريقة جبايتها في المواعيد التي تلاءم المكلف وبالإجراءات التي تتفق مع طبيعة نشاطه، وذلك تخفيفاً لوقوع الضريبة عليه"[7].

نلاحظ على التعاريف السابقة انها ضيقت من نطاق قاعدة الملاءمة الضريبية، لأنها اقتصرت على حماية حقوق المكلفين من حيث ملاءمة مواعيد تحصيل الضريبة واساليبها وإجراءاتها لتكون مناسبة للمكلفين بدفع الضريبة، غير أن قاعدة الملاءمة الضريبية لا تقتصر على حماية حقوق المكلفين فحسب،

بل تتعداه إلى حماية حقوق الخزينة العامة للدولة، لان قاعدة الملاءمة الضريبية تعني ملاءمة مصلحة المكلفين وظروفهم وضمان تحصيل إيرادات الدولة من الضرائب المفروضة على المكلفين، وان يكون وقت الوفاء بالالتزام الضريبي من قبل المكلف متلائمة مع احتياجات الخزانة العامة للدولة من اجل الانفاق خلال السنة المالية، بحيث يتوافق توزيع إيرادات الدولة من الضرائب على مدار السنة لكي لا يصيب الخزانة العامة أي ضرر أو عجز مالي[8].

عليه ولكل ما تقدم يمكن للباحث تعريف قاعدة الملاءمة الضريبية بأنها قاعدة من القواعد الأساسية التي يجب مراعاتها عند فرض الضرائب والتي ترمي إلى تنظيم الاحكام الضريبية على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين بالضريبة ومع ما تتطلبه مصلحة الخزينة العامة على نحو متوازي، من دون الاضرار بأحدهما على حساب الاخر، لأنها تقتضي ملاءمة ميعاد تحصيل الضريبة وإجراءاته وطريقته، وكل ما يؤدي إلى تيسير العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بالتالي ينعكس على تحقيق مصلحة المكلف والخزينة العامة للدولة.

الفرع الثاني: عناصر قاعدة الملاءمة الضريبية:

Section Two: Elements of the Tax Appropriateness Rule:

تحتوي قاعدة الملاءمة الضريبية على مجموعة من العناصر التي تجعلها ذو أهمية وفاعلية عند مراعاتها في فرض الضرائب على المكلف، لذا سنبحث في هذا الفرع عن أهم العناصر التي تتصف بها قاعدة الملاءمة الضريبية:

اولاً: مبدأ شخصية الضريبة

ويقصد به مراعاة حالة المكلف الشخصية وظروفه العائلية عند فرض الضرائب باعتباره الحلقة الأبرز في نطاق التكليف الضريبي، فهو يمثل جانب المدين في مجال العلاقة الضريبية وقد عرف المشرع العراقي المكلف في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 بأنه " كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون"[9]، أي أنه لا يتم فرض الضريبة الا بموجب القانون مع مراعاة مبادئ فرض الضريبة ومن أهم هذه المبادئ مبدأ الملاءمة الضريبية للمكلف أي انه عندما يتم فرض الضريبة لا يعتمد على المال الخاضع لها فقط ولكن بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف، فيفرق المشرع بين الاعزب والمتزوج، والمتزوج الذي لديه اطفال عن الذي ليس لديه اطفال في حالة التساوي بالدخل، فقد عرف بعض الفقه مبدأ شخصية الضريبة بأنه " ذلك المبدأ الذي تراعي فيه الضريبة عند فرضها المركز الشخصي للمكلف وظروفه الاقتصادية والاجتماعية بجانب ما لديه من أموال خاضعةٍ للضريبة"[10].

عليه فأن مبدأ شخصية الضريبة لا يقتصر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه المكلفين بدفع الضرائب بل لابد مراعاة الظروف الشخصية التي تتعلق بالمكلف والتي من أهمها المركز الاجتماعي والعائلي للمكلفين بدفع الضريبة الذي يتطلب اخراج جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة باعتبار ذلك الجزء يخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد الخاضع للضريبة.

ثانياً: جباية الضريبة في الوقت الملائم للمكلف

إن الوقت الملائم للمكلف بدفع الضريبة هو وقت حصوله على الدخل أي وقت حدوث الواقعة المنشئة للضريبة[11] يرى جانب من الفقه المالي ان الملاءمة الضريبية يجب ان تتحقق للمكلف هو وقت حصوله على دخله الخاضع للضريبة وكذلك تتحقق للخزينة العامة للدولة بما ان الدولة تقوم بالإنفاق خلال السنة، فهذا يتطلب وجود مبالغ مالية توضع تحت تصرفها وبصورة دائمة لتغطية النفقات العامة، لذا يجب ان تكون مواعيد الوفاء بالإيرادات الضريبية من قبل المكلفين متلائمة مع احتياجات الدولة حتى لا تكون هناك نقص في السيولة النقدية في الخزينة العامة[12].

كذلك راعى المشرع العراقي المكلف بدفع الضريبة العقارية وجعل وقت تحصيلها ملائم له وللخزينة العامة، حيث جاء في قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل بأنه "1– تستوفى الضريبة الأساسية على قسطين متساوية يستحق الأول الدفع من اليوم الأول من شهر نيسان والقسط الثاني من اليوم الال من شهر تشرين الأول ويجري الاستيفاء في الدائرة المختصة التي يقع العقار في منطقتها"[13].

يتضح من النص السابق أن المشرع العراقي عند تقليل عدد الاقساط راعى مصلحة المكلف والخزانة العامة، فبالنسبة للخزانة العامة تتمثل في تيسير عملية التحصيل، وتقليل التكلفة الادارية عند كل تحصيل، اما بالنسبة للمكلف تحقق مصلحته في انها تمكنه من أداء الضريبة مجزأة مرة كل نصف سنة بدلاً من إلزامه بأدائها مرة واحدة، كما لم يجعل المشرع تحصيل الضريبة من المكلف شهرياً حتى لا يكون في ذلك اضاعة للوقت والجهد بالنسبة للمكلف، وكذلك ارهاق الإدارة الضريبية في المتابعة الشهرية لهذه المبالغ [14].

ثالثاً: تقدير الضريبة بالطريقة الأكثر ملائمة للمكلف .

تختلف الطرق التي تقدر بها الأموال الخاضعة للضريبة من دولة إلى أخرى تبعاً لتطور النظام الضريبي للدولة ولمدى تطور وكفاءة الإدارة الضريبية المختصة في الدولة وقدرتها على تحقيق أكبر عائد

للخزينة العامة بأقل تكاليف وبدون الإخلال بمبادئ العدالة الاجتماعية عند فرض الضريبة على المكلفين وتحصيلها.

يرى البعض أن الإقرار الضريبي يعد من أفضل الطرق ملاءمة للمكلف في تقدير الوعاء الضريبي كونه يعتبر من الطرق الحديثة في النظم الضريبية، ويعرف بأنه إفصاح المكلف عن دخله الإجمالي وصافي دخله الخاضع للضريبة بواسطة كشف تقدير يسمى "التقدير الذاتي" الذي يقدم في وقت محدد وتستند الإدارة في هذه الحالة على ما يقدمه المكلف بكل أمانة مع سلطتها بالحق في التأكد من صحة هذا الإقرار بجوانبه كافة بالأساليب التي تراها مناسبة بموجب القانون[15] لذا يعده البعض من أفضل الطرق ملاءمة للمكلف في تقدير الوعاء الضريبي كونه يمثل وسيلة ديمقراطية من وسائل تقدير الوعاء إذ يتولى المكلف بنفسه تقدير ماله الخاضع للضريبة، وبذلك يتم تحقيق قاعدة الملاءمة الضريبية على نحو أفضل.

المطلب الثاني: أهمية مراعاة قاعدة الملاءمة الضريبية عند فرض الضرائب:

The Second Requirement: The Importance of Taking into Account the Tax Appropriateness Rule When Imposing Taxes:

لتحقيق قاعدة الملاءمة الضريبية عند فرض الضرائب أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمكلف أو الإدارة الضريبية، حيث يتم فرض الضرائب على نحو يتلاءم مع ظروف المكلف الشخصية وبوجه خاص فيما يتعلق بميعاد تحصيل الضريبة وطرق وإجراءات تحصيلها أي يجب أن تجبى الضريبة بوقت ملائم وطريقة ملائمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن الحكم على كفاءة أي نظام أو تشريع يتعلق بفرض الضرائب لا يقاس على ما يتم فرضه من الضرائب على المكلفين، وانما يقاس على ما يتم تحصيله من هذه الضرائب لكونها من أهم الموارد لرفد الخزينة العامة بالأموال، فكلما توفرت الملاءمة في فرض الضرائب سأهم ذلك في التقليل من نسبة التهرب الضريبي من قبل المكلفين بدفعها وزيادة الإيرادات العامة للخزانة العامة للدولة وهذا ما سنوضحه على النحو الاتي:

الفرع الأول: أهمية قاعدة الملاءمة الضريبية بالنسبة للمكلف:

Section One: The Importance of the Tax Suitability Rule for The Taxpayer:

تتميز قاعدة الملاءمة الضريبية بأهمية خاصة بالنسبة للمكلف لأنها تراعي الظروف الشخصية للمكلفين بدفع الضرائب حيث يستند إليها المشرع الضريبي عند فرض الضرائب وتنظيم الاحكام الضريبية بشكل يلائم ظروف المكلفين وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته واجراءاته[16]، وتعتبر قاعدة الملاءمة الضريبية حماية المكلفين بدفع الضرائب وضمان حقوقهم وتذليل الصعاب والمعوقات

التي تقف عائقاً امامهم عند تأدية الضرائب المفروضة عليهم من قبل المشرع الهدف الرئيسي التي تسعى إلى تحقيقه[17] لأنها مثلما تهتم الإدارة الضريبية بمسألة تحصيل الإيراد الضريبي وإيداعه إلى الخزانة العامة للدولة إيداعاً كاملاً بدون أي نقص وفي الوقت الذي يحدده المشرع بالمقابل تسعى او تهتم قاعدة الملاءمة بأحوال المكلفين بدفع الضرائب ومراعاة ظروفهم الاجتماعية منها العائلية والشخصية بالإضافة إلى مراعاة المقدرة التكليفية أي المقدرة المالية للمكلفين بالضرائب، إذاً تطبيق هذه القاعدة يزيد أيمان المكلف بأن الضرائب المالية المفروضة عليه هي واجب وطني واخلاقي قبل ان يكون دفعها التزام قانوني مفروض بموجب القانون وكل ذلك سوف ينعكس بصورة إيجابية على التعاون بين المكلف والإدارة الضريبية باعتبارهم طرفي العلاقة الضريبية.

كما ذكرنا سابقاً أن للملاءمة الضريبية دور مهم وفعال في حماية المكلف بدفع الضرائب لأنه عندما يستند المشرع إلى هذه القاعدة عند وضعه او صياغة النصوص القانونية الخاصة بفرض الضرائب المالية توفر هذه القاعدة عند فرض الضريبة حماية المكلف من التعسف لملاءمة الضريبة المفروضة لمقدرتهم المالية بالإضافة إلى ميعاد تحصيلها واجراءات جبايتها[18]، ويمكن أن نذكر في هذا الصدد أن قاعدة الملاءمة الضريبية ترتبط بعلاقة وثيقة ببقية القواعد الضريبية الأخرى ولا تعمل بمعزل عنها بل انها تستند إليها وتدعمها لتحقيق الأهداف التي وضعت هذا القواعد من اجلها، أن الالتزام بقاعدة الملاءمة من قبل الإدارة الضريبية يترتب على ذلك فاعلية بقية القواعد الضريبية الأخرى كقاعدة اليقين وقاعدة العدالة الضريبية وان الإخلال بقاعدة الملاءمة ينتج عنه هدم التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب[19] وتتفق قاعدة الملاءمة مع مبدأ الأمن القانوني للمكلف بالضريبة من حيث تحديد الضرائب المفروضة عليهم أو تحديد وعائها ينصب كل ذلك في حماية حقوق المكلف لأنها تحيطه بمجموعة من الضمانات منها لا يتم فرض ضرائب تضر بالمكلف ضررا جسيما وأن تكون متلائمة مع الوعاء الخاضع لها ومن أبرز الضمانات التي يمكن أن يحاط بها المكلف عدالة فرض الضريبة فلا تفرق بين مكلف وآخر طالما أن لكليهما المركز القانوني ذاته[20] يتضح مما سبق وجوب أن يصدر القانون الضريبي ملائماً لظروف المكلفين من حيث وقت أداء الضريبة المفروضة عليهم وطريقة تحصيلها.

الفرع الثاني: أهمية قاعدة الملاءمة الضريبية بالنسبة للإدارة الضريبية:

Section Two: The Importance of the Tax Suitability Rule for Tax Administration:

ليس من العدل أن يقتصر تطبيق قاعدة الملاءمة بما فيها من مزايا على المكلف بدفع الضريبة وحده بل يمكن أن يراعي كذلك ما يلائم الإدارة الضريبية، وأن كانت هي الجانب الأقوى في العلاقة

الضريبية من المكلف حيث أن تبني قاعدة الملاءمة وتطبيقها بشكل صحيح له الأثر الإيجابي فيما يتعلق بزيادة الإيرادات المتحصلة من الضرائب المفروضة على المكلفين بدفعها بحيث يسمح المشرع بأن تجبى أو تستحصل الضريبة من المكلف في الوقت الذي يلائم صالح الخزينة العامة، لأن الزيادة المستمرة في الانفاق من قبل الدولة لتقديم أفضل الخدمات للمجتمع وتوسعها في دعم المشاريع الانمائية تحتاج إلى وفرة الحصيلة او الإيرادات[21] لذلك لابد من تفعيل دور الإدارة الضريبية من حيث سهولة تحصيل الضرائب من قبل المكلفين، كما هو الحال في تحصيل ضريبة المرتبات من قبل العامل أو الموظف في تاريخ حصول الموظف على المرتب أو العامل الأجر في تاريخ قبضه أو وضعه تحت تصرفه ويمكن أن نذكر في هذا الصدد أن ضريبة المرتب من الملاءمة أن تكون شهرية الأداء حتى لا تتراكم على الموظف في نهاية السنة ولصعوبة فحص وحساب الضريبة على جميع الموظفين فمن الملائم أن يتم تحصيل الضريبة شهرياً[22]، لذلك لابد من تفعيل دور الإدارة الضريبية باعتبارها الخطوة الأولى للإصلاح الفني للنظام الضريبي.

خلاصة ما تقدم أن قاعدة الملاءمة الضريبية لا تقتصر فقط على العديد من المزايا التي تقدمها للمكلف بدفع الضريبة السابق ذكرها وإنما تحقق للإدارة الضريبية مزايا أكثر أثناء قيامها بتحصيل الإيرادات الضريبية في الوقت الذي يلائم الخزينة العامة.

المبحث الثاني

Second Topic

ذاتية فرض الضرائب ومدى تحقيق قاعدة الملاءمة عند فرضها في قانون الموازنة السنوية العامة

The Subjectivity of Taxation and The Extent to Which the Rule of Suitability Is Achieved When It Is Imposed in The Annual General Budget Law

يتعين على القانون الضريبي أن يحقق عدداً من الأهداف التي يأمل المشرع أن يبلغ بها غاية معينة لتحقيق صالح المجتمع، ويكون القانون الضريبي بما له من طبيعة خاصة ووسائل مميزة اكثر من غيره من القوانين الأخرى على تحقيق هذه الأهداف، وبما له ذاتية مستقلة تؤهله لتحقيق الغاية منه، وهي تدبير إيرادات عامة للدولة، أو التدخل لبلوغ اهداف اقتصادية واجتماعية معينة، ومن بين هذه الأهداف يجب ان يحقق مبدأ الملاءمة التي تسعى إلى مراعاة ظروف المكلف واختيار انسب الإجراءات والطرق والوسائل والاوقات في فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها ومن أجل الاحاطة بكل ذلك فقد ارتأينا تقسيم

هذا المبحث إلى مطلبين المطلب الأول يختص ب ذاتية فرض الضرائب والمطلب الثاني يختص بمدى تحقيق قاعدة الملاءمة عند فرضها في قانون الموازنة السنوية العامة.

المطلب الأول: ذاتية فرض الضرائب:

The First Requirement: Self-Imposed Taxes:

يعتبر مبدأ ذاتية أو قانونية فرض الضرائب من المبادئ المهمة والجوهرية التي تؤخذ بعين الاعتبار عند فرض الضرائب، إن الضرائب لا تفرض إلا بقانون وهذا القانون يجب ان يكون مختص بالمسائل الضريبية لأنه لا يمكن فرض الضرائب بقوانين متفرقة لا تختص بالمسائل الضريبية وسنحاول في هذا المطلب بحث مبدأ من المبادئ الضريبية المهمة هو فرض الضرائب بقانون مختص واسباب فرضها بقانون مختص وعلاقة ذلك بقاعدة الملاءمة الضريبية

الفرع الأول: فرض الضرائب بقانون مختص:

Section One: Imposing Taxes by A Specialized Law:

يعتبر فرض الضرائب بموجب قانون جوهر قانونية الضريبة الذي يقصد به أن الضريبة لا تفرض إلا بموجب قانون تسنه السلطة التشريعية[23]، كما إن مبدأ قانونية الضريبة هو مصدر الالتزام بدين الضريبة ولقد استقرت جميع الدساتير في العالم ومنها الدستور العراقي النافذ[24] على أن الضرائب لا تفرض إلا بموجب القانون الذي تصدره السلطة التشريعية باعتبار ان العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية مستمدة من القانون وان الالتزام بأداء الضريبة هو تكليف قانوني[25]، حيث يتم فرض الاعباء المالية الضريبية من خلال النصوص القانونية الواردة في تشريع الضرائب والتي تضم في ثناياها التزامات ضريبية يتعين على المكلفين الامتثال لأحكامها بما تنطوي عليه من اوامر ونواهي وان القانون الضريبي هو الذي يحدد المركز القانوني التنظيمي للمكلفين باعتبارهم يقع عليهم وحدهم عبء تنفيذ القواعد القانونية الضريبية وتنظيم سلوكهم على هدا هذه القواعد[26]، وأن فرض الضرائب بموجب القواعد القانونية المختصة يجب ان يفهم بالمعنى الواسع لان السلطة التشريعية لا تفرض ضريبة معينة وبنسبة معلومة على بعض الاشخاص المكلفين فقط وانما تشرع بتنظيم سائر المسائل الفرعية الأخرى ذات الصلة الوثيقة بفرض الضرائب، هذا يعني ان النصوص القانونية لا يقتصر دورها على مجرد تحديد نوع ومقدار الضرائب المراد فرضها وتعيين الاشخاص المكلفين بأدائها، بل يتسع دور السلطة التشريعية إلى ابعد من ذلك ليشمل كافة المسائل الأخرى التي تعد لازمة لفرض الضرائب وضرورية لتطبيقها[27].

وبناءً على ما تقدم فإن الضرائب لم تعد تُفرض بقرار تصدره السلطة المالية بصورة مطلقة وحسب اهوائها، لان انسجاماً مع المبادئ الديمقراطية الحديثة يجب ان تنظم شؤون الضرائب من خلال قانون

تسنه السلطة التشريعية المختصة والمعبرة عن ارادة الامة صاحبة الاختصاص الاصيل في تشريع سائر القوانين الأخرى، ومن ثم فأن فرض الضرائب بقانون مختص يصدر عن السلطة التشريعية حصرا دون السماح لها بصلاحية تفويضه او إناطة غيرها في مجال ممارسته وهذا يعني ليس هناك أي دور للسلطة التنفيذية في مجال فرض الشؤون الضريبية، إذ لا يتعدى دورها في هذا المجال سوى التنفيذ لما اقرته السلطة التشريعية من قوانين في مجال الضرائب[28] يرى الباحث هذا ما تقتضيه قاعدة الملاءمة الضريبية أنها تضيق على السلطة التنفيذية اصدار تعليمات او أوامر غير ملائمة للمكلف في شؤون الضراب.

بل لابد من وجود قواعد قانونية تنظم فرض الضريبة بحيث تسعى لتحقيق مصالح متوافقة بين (المكلف بدفع الضريبة، والإدارة الضريبية) مع مراعاة القواعد الأساسية التي من أهمها قاعدة الملاءمة التي تعد عنصرا أساسيا لتحقيق العدالة في النظام الضريبي لاعتمادها على ملائمة الضريبة للمكلفين من حيث الزمان والمكان ولأنها تسعى إلى مراعاة ظروف المكلف واختيار انسب الإجراءات والطرق والوسائل والاوقات في فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها، بحيث تكون مناسبة لظروف المكلفين بدفع الضرائب وأحوالهم، ولا يكون فرضها عليهم ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع او يدفعه إلى تجنب دفع الضريبة او التهرب منها[29].

عليه يكون مراعاة قاعدة الملاءمة عند فرض الضرائب دور رئيسي في تحقيق التوازن بين مصلحة الخزانة العامة للدولة ومصلحة المكلف بدفعها، باعتبارها ضمانة حقيقية لهم في تلافي إجحاف الأعباء الضريبية مع ضمان عدم الإضرار بالخزانة العامة وتحقيق الموارد الضريبية في الأوقات المناسبة.

الفرع الثاني: أسباب فرض الضرائب بقانون مختص:

Section Two: Reasons for Imposing Taxes by A Specialized Law:

نظرا لما للسلطة التشريعية بوصفها ممثلة للإرادة العامة للشعب صلاحية تنظيم كافة المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، بمقتضى قوانين تسنها لهذا الغرض بما يتلاءم مع مصالح افراد الشعب، فأن لها صلاحية واسعة ومطلقة في تنظيم الشؤون الضريبية إلا إذا قيدت بموجب نصوص دستورية، فالقواعد القانونية المشرعة تضفي على النظام الضريبي المطبق في الدولة صفة المشروعية، وعلى ذلك يوجب حصر تدخل الدولة في تنظيم شؤون الضرائب بالقانون[30]، عليه سنبين أهم الاسباب التي تستدعي فرض الضرائب بقانون متخصص بالمسائل الضريبية وعدم فرضها بقانون الموازنة العامة.

اولاً: إدراج النصوص الضريبية في قوانين غير القوانين الضريبية يشوه تلك النصوص ويفقدها فاعليتها

قد تلجأ السلطة التشريعية في بعض الاحيان إلى إلحاق نصوص ضريبية في قانون غير ضريبي مثل قانون الموازنة العامة، للاستفادة من السرعة والحسم التي ترافق الإجراءات المحيطة بتشريع هذا القانون، والتوصل إلى إقرار تلك النصوص، إن الحاق النصوص الضريبية بقانون الموازنة له عدة مساوئ منها يفوت على أعضاء البرلمان فرصة دراسة تلك النصوص دراسة متأنية ودقيقة وربما تصدر تلك النصوص بدون تمحيص او تدقيق برلماني [31]

فعلى سبيل المثال ما قضت به المحكمة الاتحادية العليا بعدم دستورية المادة (33/ أ) من قانون الموازنة العامة رقم (2) لسنة 2015[32] لأنها لم تكن اصلاً موجودة في مشروع القانون المشار اليه المرسل من مجلس الوزراء، وهو كإجراء يتعارض مع نص المادة (47) والمادة (80/ اولاً – رابعاً) من الدستور، وكان الواجب على مجلس النواب ان يلتزم بالإلية والصيغ التي وضعها الدستور في المادتين (60/ ثانيا) و (62/ ثانيا) منه بحيث ينسجم مع حكم المادتين (47) و (80) من الدستور[33] يتبين من هذا الحكم إن المحكمة تسمح للسلطة التشريعية بإلحاق نصوص ضريبية بقانون الموازنة العامة إذا ما تم إتباع السياقات الدستورية التي نص عليها الدستور.

يرى البعض إنه بالإمكان للمحكمة الاتحادية العليا أن تمنع اصلاً إلحاق نصوص ضريبية في قانون الموازنة العامة السنوية استناداً لقاعدة تماثل الاشكال[34]، بموجب هذه القاعدة فالتماثل ينبغي ان يكون قائماً بين القانون الذي يفرض الاعباء المالية والقانون الذي ينص على تعديلها او إلغائها، بما أن المشرع يفرض الضريبة بقانون معين على سبيل المثال (ضريبة الدخل) فلا يجوز أن تعدل او تلغى إلا بقانون يحمل الاسم ذاته، وليس بقانون الموازنة السنوية العامة لإنه قانون مختلف ويحمل اسم مغاير للقانون الذي فرض تلك الاعباء وكذلك اختلاف الاسباب الموجبة لكلا للقانونين[35].

ثانياً: إن ادراج نصوص ضريبية في قانون غير متخصص قد يتسبب في فقدان الخزينة العامة لمواردها المالية

قد يؤدي إلحاق نصوص ضريبية في قانون غير ضريبي إلى ضياع موارد مالية للخزينة العامة، وهذا بدوره ينعكس سلباً على قاعدة الملاءمة الضريبية التي تهدف إلى تحقيق التوازن بين حقوق المكلف وخزينة الدولة، فالملاءمة لا تتحقق بمجرد مراعاة حقوق المكلف وظروفه دون الاخذ بعين الاعتبار مصلحة الخزينة العامة للدولة [36].

وجدير بالذكر هنا عندما نص المشرع العراقي في قانون الموازنة السنوية العامة لسنة 2008 على مضاعفة السماحات الضريبية للموظفين وقد انتهى مفعول هذا النص بنهاية السنة المالية للموازنة العامة

لسنة 2008، لكن ما حصل أن الإدارة المالية استمرت باحتساب هذه السماحات للموظفين لمدة ثلاث سنوات 2009 – 2010 – 2011 بدون نص قانوني وكان يفترض ان تستقطع من المكلفين مبالغ مالية تعادل مبالغ مضاعفة السماحات التي احتسبت لهم في موازنة 2008، بيد إن المشرع فضل إبراء ذمة المكلفين من تلك الديون، ذلك بتضمين مشروع الموازنة للسنة المالية 2012 نص يتضمن إطفاء الديون المستحقة للحكومة بذمة المكلفين بدفع الضريبة بسبب استمرار الجهات الرسمية بتنفيذ المادة المذكورة في موازنة 2008 للمدة 1/ 1/ 2009 إلى 31/ 12/ 2011 بدون مسوغ قانوني، مما ترتب على ذلك فقدان الخزينة العامة لموارد مالية مستحقة لها[37].

ثالثاً: ادراج نصوص ضريبية في قانون غير مختص يسبب تأخر اقراره

هذا ما حدث في العراق وبشكل كبير، إذ واجهت مالية الدولة العراقية على مر ازمنة مشكلة أساسها تأخر اقرار قانون الموازنة السنوية العامة، ولعل وجود النصوص الضريبية في الموازنة العامة أحد اسباب في حدوث تأخير اقرار قانون الموازنة، ذلك لأن مناقشة هذه النصوص في قانون الموازنة السنوية العامة والاتفاق على مضمونها من قبل مجلس النواب ومجلس الوزراء يحتاج وقت طويل.

وكما هو معلوم فإن قانون الموازنة السنوية العامة هو قانون سنوي أي مؤقت يسري مفعوله لفترة زمنية محددة لا تتجاوز السنة المالية غالباً ما تكون اثنى عشر شهراً، وأن التطبيق السليم لقانون الموازنة يعتمد على استكمال مدته المقررة قانونا وفي حال إذا حصل تأخير في اقرار قانون الموازنة السنوية العامة فأن ذلك سيؤثر حتماً في تنفيذها ويؤدي بقدر التأخير إلى تعطيل مشاريع الدولة المقررة، لذلك فأن السياسة التشريعية الناجحة والسليمة تقتضي ان يقر قانون الموازنة وينشر في الجريدة الرسمية قبل بداية السنة المالية على أن يعمل به فور بدايتها[38] لكن يلاحظ بالنسبة لقوانين الموازنات العامة السنوية الاتحادية العراقية انها غالباً ما يعيبها انها تصدر وتنشر بعد بدء السنة المالية ولنا في ذلك امثلة كثيرة تم نشر قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2010 في الوقائع العراقية بتاريخ 14/ آذار/ 2011، ونشر قانون العامة للسنة المالية 2015 في الوقائع العراقية بتاريخ 16/ شباط/ 2015، ونشر قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2016 في الوقائع العراقية بتاريخ 18/ شباط/ 2016، وتم نشر قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2018 في الوقائع العراقية بتاريخ 2/ نيسان/ 2018، ونشر قانون الموازنة للسنوات 2023، 2024، 2025 في الوقائع العراقية بتاريخ 26/ حزيران/ 2023 من المألوف في قانون الموازنة السنوية أن السلطة التنفيذية هي التي تلجأ إلى تضمين مشروع قانون الموازنة العامة بعض النصوص والاحكام المعروفة بملحقات الموازنة وترسلها إلى السلطة التشريعية لغرض اعتمادها والموافقة

عليها، لكن السلطة التشريعية قد تخرج عن هذا المألوف وتذهب إلى ادراج احكام ونصوص بقانون الموازنة سواء بالاتفاق مع السلطة التنفيذية او بدون هذا الاتفاق وتسمى هذه النصوص او الاحكام بملحقات الموازنة[39] وغالبا ما تلجأ السلطة التشريعية إلى فرض تشريعات ضريبية في قانون الموازنة السنوية العامة بموجب هذه الملحقات لكن ما تحتاجه مثل هكذا تشريعات من مدد طويلة واجراءات معقدة لأن فرضها على وجه السرعة وبدون دراسة مستفيضه له اثار بالغة الخطورة فهي سبب في مخالفة القواعد الأساسية لفرض الضرائب وأهمها قاعدة الملاءمة الضريبية[40] كل ذلك يؤدي إلى تأخر اقرار قانون الموازنة العامة، وصدوره بأثر رجعي مع تضمنه نصوص ضريبية، وسيؤدي ذلك بلا شك إلى عدم استقرار تلك النصوص، مع أن الاستقرار القانوني يمثل اداة فعالة لضمان تنفيذ الالتزامات الضريبية التي يفرضها القانون[41].

المطلب الثاني: مدى تحقيق قاعدة الملاءمة الضريبية عند فرض الضرائب في قانون الموازنة السنوية العامة:

The Second Requirement: The Extent to Which the Tax Suitability Rule Is Achieved When Imposing Taxes in The Annual General Budget Law:

وكما هو معلوم أن الضرائب لم تعد تُفرض بقرار صادر من قبل السلطة المالية بصورة مطلقة بتقدير ذاتي لها واهواء منفلته، بل لابد من وجود قواعد تنظم فرض الضرائب بحيث تسعى هذه القواعد لتحقيق التوافق بين مصالح اطراف العلاقة الضريبية هما المكلف الذي يتحمل عبء دفع الضريبة ويهمه حجم الاستقطاع الضريبي كما تهمه مصاريف الضريبة، أما الطرف الاخر هي الإدارة الضريبية التي يقع على عاتقها جباية الضرائب من المكلفين وترى الإدارة الضريبية في هذه الضرائب أيراداً يكفل لها تغطية الجانب الاكبر من احتياجات الإدارة المالية.

وبناءً على ذلك يصبح من الضروري أن تشدد النظم الضريبية على ضرورة مراعاة المكلف من ناحية ملائمة الضريبة له من حيث الزمان والمكان، أي أن الدولة تفرض الضرائب في الزمان والمكان الملائمين بحيث تتجنب ازعاج المكلف في دفع الضريبة ويكون التكليف سلس ومناسب، حيث من انسب اوقات دفع الضريبة هو عند حصول المكلف على دخله، وإن إهمال هذه القاعدة يترتب عليه التهرب الضريبي [42]، عليه لابد تنظيم احكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطرقه واجراءاته [43]

فالضريبة تمثل اقتطاعاً لجزء من دخول الافراد وثرواتهم من قبل الدولة بما لها من سيادة وسلطان، ولغرض تحقيق التوافق والانسجام بين سلطات الدولة وبما للأفراد من حقوق عمد الفقه المالي

إلى إرساء مبادئ عامة وقواعد أساسية تعتبر بمثابة مقياس يقاس على أساسها سلامة الضريبة ومشروعيتها ولعل من أهم تلك القواعد هي قاعدة الملاءمة الضريبية الخاصة بملائمة فرض الضرائب من حيث وقت الالتزام بدفعها ووقت جبايتها واجراءات تحصيلها كما ذكرنا سابقاً [44].

فرض المشرع العراقي في قوانين الموازنة السنوية العامة العديد من التشريعات ومنها التشريعات الضريبية التي تفرض ضرائب جديدة او ترفع من اسعار ضرائب قائمة او تقرر منح اعفاءات ضريبية أو احداث تعديلات على قوانين ضريبية نافذة[45] والعديد من الامثلة على ذلك نذكر منها عندما تم فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكة الإنترنت وكذلك على السكائر والتبغ والمشروبات الكحولية بموجب قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (1) لسنة 2016[46] وفرض ضريبة مبيعات على الهواتف النقالة وشبكة الانترنت في قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (44) لسنة 2017 واستمر فرض هذه الضريبة في قانون الموازنة العامة الاتحادي لسنة 2018 و 2019 و 2021.

اما فيما يتعلق بمدى تحقيق الملاءمة الضريبية عند فرض الضرائب في قانون الموازنة السنوية العامة أن الحاق نصوص ضريبية في قوانين الموازنات يمكن ان تخرج عن قاعدة الملاءمة الضريبية التي تشكل محورا أساسياً ومهماً في أي نظام ضريبي وذلك لان قانون الضرائب هو من القوانين الدائمة بينما تعتبر قوانين الموازنة السنوية هي قوانين مؤقتة تطبق وتسري احكامها لمدة سنة زمنية واحدة لذا فأن صفة الاستقرار والوضوح التشريعي التي تعد إحدى عناصر تحقيق أي قاعدة ضريبية ومنها قاعدة الملاءمة سوف لا تتحقق طالما أن القوانين الضريبية تشهد تعديلات مستمرة عبر قوانين الموازنة العامة، لان السلطة التنفيذية دائما ما تسعى إلى الحصول على تعديلات تشريعية ضريبية سريعة بعيدة عن اليات ومراحل التشريع المعتادة، والتعديلات المستمرة على اختلاف أشكالها أو صورها التي تثير الصعوبة في تنفيذ التشريع لالتباسها بالغموض والتعارض مما يهدر مبدأ الملاءمة الضريبية عند فرض الضرائب[47]، وينتج عن ذلك زيادة في عدد المنازعات الضريبية نتيجة إرباك واضطراب في تحديد القاعدة القانونية واجبة الاتباع سواء بالنسبة للمكلف او بالنسبة للإدارة الضريبية يتسبب في تهرب المكلفين بدفع الضرائب وبالتالي الاضرار بمصالح الخزينة العامة للدولة نتيجة التغيير والتعديل المستمر سواء بالزيادة او النقصان في قوانين الموازنات السنوية[48].

وفي هذا الصدد يمكن أن نذكر ادراج المشرع العراقي نصوص ضريبية ضمن قانون الموازنة السنوية العامة توجب فرض ضرائب كمركية على بعض السلع بقصد الحصول على الإيرادات المالية، نذكر ما نص عليه قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2018 عند فرض ضريبة كمركية على

الحلويات والمثلجات ومنتجات الالبان والعصائر والمشروبات الغازية المستوردة بنسبة 25 % من قيمة البضاعة المستوردة على أن تستوفى عند المنفذ الحدودي [49].

إن ادراج مثل هذه النصوص بقوانين الموازنة السنوية يشكل انتهاك لقاعدة الملاءمة الضريبية التي تقضي كما ذكرنا بضرورة مراعاة مدد تحصيل الضريبة واساليبها وإجراءاتها لتكون مناسبة للمكلف وهذا ما لمسناه في مسلك مشرعنا العراقي حيث لجأ في بعض قوانين الموازنة إلى تضمينها بعض الملحقات التي توجب فرض ضرائب كمركية وهذا يخل بالعملية التشريعية ويتسبب بغموض التشريعات الضريبية وعدم الالمام بالتعليمات والقوانين الضريبية من قبل الإدارة الكمركية والمكلف بسبب تبعثر هذه النصوص في قوانين الموازنات العامة، كما أن زج النصوص الضريبية الكمركية وغير الكمركية في قوانين الموازنات وكثرة التعديلات الواردة عليها بين فترة وأخرى وعدم التروي في دراستها ادى إلى قلة الإيرادات المتحصلة من هذه الضرائب وهذا لا يصب في مصلحة الدولة التي تعمل على زيادة إيراداتها[50].

يرى الباحث أن إدراج المشرع نصوص تفرض ضرائب متنوعة في قوانين الموازنة العامة سنة بعد أخرى يجعل من الصعب على المكلف والسلطة المالية الرجوع إلى هذه النصوص لتبعثرها في الموازنات المختلفة وهذا بالتالي يؤثر على قواعد فرض الضرائب ومنها قاعدة الملاءمة الضريبية التي تعد أهم هذه القواعد، لذا يجب أن تكون الضرائب التي تفرض بموجب قانون الموازنة السنوية العامة مستندة إلى مبررات معقولة ومستمدة من الاعتبارات العامة والواقع العملي، وكذلك أن تكون في ذات الوقت واضحة وصريحة وفقاً للمبادئ العامة في الدستور، وان تحدد بصورة ملائمة للمكلف من حيث مدد تحصيل الضريبة واساليبها وإجراءاتها لتكون مناسبة له كما ذكرنا سابقاً بالتالي يحد من ظاهرة حالات التهرب الضريبي.

الخاتمـــــــة

بعد أن انهينا من دراسة البحث سوف نوجز أهم ما توصلنا اليه من استنتاجات وتوصيات وعلى النحو الآتي:

اولاً: الاستنتاجات:

Firstly: Conclusions:

1. تعد قاعدة الملاءمة الضريبية إحدى القواعد المهمة والأساسية التي يجب على الدولة أو إحدى هيئاتها العامة الالتزام بها عند فرض ضرائب على المكلفين لأنها توجب ملاءمة الضرائب المفروضة

مع ظروف المكلف من دون أي تعسف، أي يجب تحصيل الضرائب من المكلفين في انسب الاوقات وأفضل الطرق والاساليب دون ارهاقهم لتجنب التهرب الضريبي.

2. للملاءمة الضريبية دور فعال في حماية المكلف من تعسف وظلم السلطة المالية يتحقق ذلك عندما يستند المشرع الضريبي إلى هذه القاعدة عند سن وتشريع القوانين الضريبية لأن غياب هذه القاعدة له آثار بالغة الخطورة التي أهمها شيوع ظاهرة التهرب الضريبي وتفشي الفساد المالي بالتالي يسهم في انخفاض الإيرادات المالية الضريبية.
3. إن السلطة التشريعية عند فرضها الضرائب لم تتقيد بقانون متخصص على الرغم أن القانون الضريبي قانون له ذاتية خاصة وهذا من شأنه لا يحقق الاستقرار بالنسبة للأوضاع والمراكز القانونية للمكلفين.
4. إن زج نصوص ضريبية في قانون الموازنة العامة السنوية من شأنه يؤثر على استقلال القانون الضريبي لأنه قانون مستقل وله ذاتية خاصة فمثلما لا يجوز ادراج نصوص تتضمن تقديراً للنفقات والإيرادات العامة في القانون الضريبي لكون هذه النصوص تنتمي إلى قانون الموازنة لكونه قانون مستقل له ذاتية خاصة، فبالمثل كذلك لا يجوز أن نلحق بقانون الموازنة أي نصوص ضريبية باعتبار ذلك ينقص من استقلال وذاتية هذا القانون.

ثانياً: التوصيات:

Secondly: Recommendations:

1. لزيادة الإيرادات الضريبية لابد من تفعيل القواعد الأساسية وأخذها بعين الاعتبار من قبل المشرع عند وضع النصوص الضريبية والتي من أهمها قاعدة الملاءمة الضريبية لأنها تعد من بين أهم تلك القواعد، لكونها تسعى إلى مراعاة ظروف المكلف واختيار أنسب الإجراءات والطرق والوسائل والاوقات في فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها، حتى تكون مناسبة لظروف المكلفين واحوالهم، ولا يكون فرضها عليهم ثقيلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو بشكل يجعله يتجنب الضريبة او التهرب منها، وبالتالي يكون لهذه القاعدة دور رئيسي وفعال في تحقيق التوازن بين مصلحة الخزانة العامة للدولة ومصلحة المكلفين.
2. ندعو مشرعنا العراقي إلى عدم زج نصوص القانون الضريبي في قانون الموازنة السنوية العامة لأنه قانون قابل للتبديل والتعديل المستمر أو أي قانون اخر يكون غير متخصص بالشؤون الضريبية لأن ذلك يترتب عليه آثار بالغة الخطورة على حقوق كلا الطرفين المكلفين بدفع الضرائب والخزانة العامة للدولة لان ذلك بدوره يخالف ما ترمي إليه قاعدة الملاءمة الضريبية التي تقضي أن تتلاءم مصلحة

الخزانة العامة مع مصلحة المكلفين، إذ ان اعداد نصوص ضريبية على عجالة والحاقها بقانون الموازنة يضر بمصلحة الخزانة العامة ويؤدي إلى ضياع مواردها، بالمقابل قد تفرض هذه النصوص التزامات ضريبية جديدة على عاتق المكلفين بالتالي ضعف ثقة المكلفين بالنظام الضريبي للدولة وهذا بدوره يدفعهم للتهرب من دفع الضرائب.

3. ندعو المشرع الدستوري العراقي وضع نصوص دستورية صريحة في دستور جمهورية العراق النافذ لعام 2005 تمنع زج النصوص الضريبية في قانون الموازنة السنوية العامة أو أي قانون غير متخصص وأنه يجب أيرادها في القانون الضريبي باعتباره قانون متخصص له ذاتية خاصة.

الهـــوامـــش

Endnotes

(1) أبو نصر إسماعيل بن حماد الجوهري الفارابي، الصحاح تاج اللغة وصحاح العربية، احمد عبد الغفور عطار، الطبعة الرابعة، الجزء الخامس، دار العلم للملايين، بيروت، 1987، ص 2026.

(2) محمد بن مكرم ابن منظور (ت: 711 هجري)، لسان العرب، الطبعة الثالثة، جزء 12، دار صادر، بيروت، 1414 هجري، ص 531.

(3) ابو الحسن علي بن اسماعيل بن سيده المرسي، خليل ابراهيم جفال، الطبعة الأولى، الجزء الثالث، دار احياء التراث العربي، بيروت، 1417 هجري، 1996، ص 372.

(4) د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الثالثة، مكتبة السنهوري، بيروت، لبنان، 2018، ص 80.

(5) Jean Lhomme ،Limpot Sur le reven.

(6) د. قبس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، الموصل، بدون سنة طبع، ص 200.

(7) د. هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الثانية، الجزء الأول، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1986، ص 93.

(8) د. احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الأولى، مطبعة جامعة تكريت، 2013، ص 92.

(9) المادة (1) الفقرة (8) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(10) د. رفعت محجوب، المالية العامة، الكتاب الثاني، بلا ط، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 1975، ص 135.

(11) يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة: هي تحديد المناسبة التي تسمح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على النزول عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة. منقول عن د. سعد عطية حمد موسى الجبوري،

التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والإحالة، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 3، العدد 11، 2014، ص 417.

(12) د. احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الأولى، مطبعة جامعة تكريت، العراق، 2013، ص 92.

(13) المادة (21) من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المنشور في الوقائع العراقية بالعدد 256، لسنة 1959.

(14) د. رمضان صديق، الضرائب العقارية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2018، ص 351.

(15) محمد يوسف اسعد شاهين، اثر الاقرار بقانون رقم 8 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرار الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا – جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2017، ص 34.

(16) *H.Du Preez: A construction of the fundamental principles of taxation pretorria , 2016.*

(17) احمد فارس عبد العزاوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، أطروحة دكتورا مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة تكريت، 2013، 42.

(18) عبد الامير زامل لطيف، أثر الإعفاءات الضريبية على دخول المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2015، ص 27.

(19) د. حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضرائب، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1956، ص 71 نقلاً عن عباس مهدي عبيد.

(20) مصدر سابق، ص 28.

(21) د. أكرم بسيوني عبد الحي، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 170.

(22) خليل عواد ابو الحشيش، المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة، دار الإثراء للنشر والتوزيع، الاردن، بدون سنة نشر، ص 33.

(23) د. رمضان صديق، نظريات وقواعد فرض الضريبة (مدخل قانوني مقارن)، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، 2024، ص 133.

(24) ينص البند اولاً من المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ على انه (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون).

(25) د. كمال الجرف، المبادئ القانونية في الاحكام الضريبية، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر، 1961، ص 266.

(26) د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، الطبعة الأولى، دار النهضة والعهد الجديد للطباعة، القاهرة، مصر،1967، 129

(27) د. غازي فيصل مهدي، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتورا، جامعة النهرين، كلية الحقوق، 2003، ص 34.

(28) بشار عبد الهادي، التفويض في الاختصاص، الطبعة الثانية، دار الفرقان للطباعة والنشر، عمان، الاردن، 1982، ص 73.

(29) د. اسعد محمد علي وهاب العواد، الباحث عبد الامير صبار خشيف، دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة، بحث منشور في المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد 13، العدد 54، ص 6.

(30) انظر فتوى لمجلس شورى الدولة بعدد (17) في 11/ 7/ 1996 غير منشورة، مأخوذة من ملفات مجلس شورى الدولة العراقي لسنة 1996، نقلا عن د. عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتورا مقدمة إلى جامعة النهرين، كلية الحقوق، العراق، 2003، ص 80.

(31) تنص الفقرة (1) من المادة (33) من قانون الموازنة العامة رقم (2) للسنة المالية 2015 بأن (فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنيت بنسبة 20 % من قيمة الكارت وبنسبة 15 % على شراء السيارات بكافة انواعها وتذاكر السفر....).

(32) د. حيدر وهاب عبود، ملحقات الموازنة العامة واثارها السلبية في المالية العامة العراقية، الطبعة الأولى، دار المسلة للطباعة والنشر، بغداد، 2019، ص 19.

(33) عباس مهدي عبيد، مصدر سابق، ص 65.

(34) د. حيدر وهاب عبود، ملحقات الموازنة العامة واثارها السلبية في المالية العامة العراقية، مصدر سابق، ص 19.

(35) عباس مهدي عبيد، المصدر السابق، ص 67.

(36) د. رائد ناجي احمد، د. سعد عطية حمد، عيب اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية في العراق، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مجلد 6، 2017، ص 328، ص 329.

(37) د. حيدر وهاب عبود، ملحقات الموازنة العامة واثارها السلبية في المالية العامة العراقية، مصدر سابق، ص 22، ص 23.

(38) د. حيدر وهاب عبود، ملحقات الموازنة العامة واثارها السلبية في المالية العامة العراقية، ص 23.

(39) د. مصطفى القواني، المالية العامة والضرائب، بلا ط، مكتبة الانجلو مصرية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1946، ص 281.

(40) د. ياسين محمد محمد الطباع، الاستقرار كغاية من غايات القانون، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2012، ص 22 – ص 23.

(41) مجبل، صباح حسن، خضير مجيد علاوي، أثر إدراك قواعد الضريبة الأساسية على إجراءات التحاسب الضريبي، بحث منشور في مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الحادي عشر، جامعة المثنى، العراق، 2015، ص7.

(42) د. حسين سلوم، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990، ص 78.

(43) د. رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد (2)، سنة، ص 311، منشور على الموقع الالكتروني.

(44) د. رائد ناجي احمد، السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، كلية القانون، العدد الخاص لبحوث مؤتمر الفرع العام المنعقد تحت عنوان "الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول" للمدد 13–14/ 11/ 2018، ص 119.

(45) نصت المادة (24/ أ) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق رقم (1) لسنة 2016 على (استمرار فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكة الانترنت بنسبة 20 % من قيمة الكارت...).

(46) د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة في ضل اخر التعديلات التشريعية واجتهادات القضاء الدستوري) كلية الحقوق/ جامعة النهرين، 2012 ص 4.

(47) اسراء صباح حسن، تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في قوانين الموازنة العامة الاتحادية في العراق، رسالة ماجستير قدمت إلى كلية القانون/جامعة بغداد، 2021، ص 83.

(48) تنص المادة (17/ سادسا) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (9) لسنة 2018 على ان (تفرض ضريبة على الحلويات والمثلجات ومنتوجات الالبان والعصائر والمشروبات الغازية بنسبة 25 % من قيمة البضاعة المستوردة على ان تستوفي من المنفذ الحدودي).

(49) صادق جعفر كاظم العتابي، اثر الضراب الكمركية في دعم الموازنة العامة للدولة (دراسة تطبيقيه في الهيئة العامة للكمارك العراقية، بحث منشور في مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد (8) العدد (3)، 2018، ص 104 _ 105.

المصـــــــادر

أولاً: الكتب:

I. أبو نصر إسماعيل بن حماد الجوهري الفارابي، الصحاح تاج اللغة وصحاح العربية، احمد عبد الغفور عطار، الطبعة الرابعة، الجزء الخامس، دار العلم للملايين، بيروت، 1987.

II. محمد بن مكرم ابن منظور (ت: 711 هجري)، لسان العرب، الطبعة الثالثة، جزء 12، دار صادر، بيروت، 1414 هجري.

III. ابو الحسن علي بن اسماعيل بن سيده المرسي، خليل ابراهيم جفال، الطبعة الأولى، الجزء الثالث، دار احياء التراث العربي، بيروت، 1417 هجري، 1996.

IV. د. رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، الطبعة الثالثة، مكتبة السنهوري، بيروت، لبنان، 2018.

V. د. قبس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، الموصل، بدون سنة طبع.

VI. د. هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الثانية، الجزء الأول، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1986.

VII. د. احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الأولى، مطبعة جامعة تكريت، 2013.

VIII. د. رفعت محجوب، المالية العامة، الكتاب الثاني، بلا ط، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 1975.

IX. د. احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الأولى، مطبعة جامعة تكريت، العراق، 2013.

X. د. رمضان صديق، الضرائب العقارية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2018.

XI. د. حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضرائب، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1956، نقلاً عن عباس مهدي عبيد.

XII. د. اكرم بسيوني عبد الحي، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2002.

XIII. خليل عواد ابو الحشيش، المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة، دار الإثراء للنشر والتوزيع، الاردن، بدون سنة نشر.

XIV. د. رمضان صديق، نظريات وقواعد فرض الضريبة (مدخل قانوني مقارن)، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، 2024.

XV. خليل عواد ابو الحشيش، المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة، دار الإثراء للنشر والتوزيع، الاردن، بدون سنة نشر.

XVI. د. كمال الجرف، المبادئ القانونية في الاحكام الضريبية، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر، 1961.

XVII. د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، الطبعة الأولى، دار النهضة والعهد الجديد للطباعة، القاهرة، مصر،1967.

XVIII. بشار عبد الهادي، التفويض في الاختصاص، الطبعة الثانية، دار الفرقان للطباعة والنشر، عمان، الاردن، 1982.

XIX. د. اسعد محمد علي وهاب العواد، الباحث عبد الامير صبار خشيف، دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة، بحث منشور في المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد 13، العدد 54.

XX. د. حيدر وهاب عبود، ملحقات الموازنة العامة واثارها السلبية في المالية العامة العراقية، الطبعة الأولى، دار المسلة للطباعة والنشر، بغداد، 2019.

XXI. د. حيدر وهاب عبود، ملحقات الموازنة العامة واثارها السلبية في المالية العامة العراقية.

XXII. د. مصطفى القواني، المالية العامة والضرائب، بلا ط، مكتبة الانجلو مصرية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1946.

XXIII. د. ياسين محمد محمد الطباع، الاستقرار كغاية من غايات القانون، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2012، ص22.

ثانياً: الرسائل والأطاريح:

I. يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة: هي تحديد المناسبة التي تسمح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على النزول عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساساً لفرض الضريبة. منقول عن د. سعد عطية حمد موسى الجبوري، التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والإحالة، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 3، العدد 11، 2014، ص 417.

II. محمد يوسف اسعد شاهين، اثر الاقرار بقانون رقم 8 وتعديلاته على الالتزام الضريبي للمكلفين من وجهات نظر معدي الاقرار الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا – جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2017، ص 34.

III. احمد فارس عبد العزاوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، أطروحة دكتورا مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة تكريت، 2013، 42.

IV. عبد الامير زامل لطيف، أثر الإعفاءات الضريبية على دخول المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2015، ص 27.

V. د. اسعد محمد علي وهاب العواد، الباحث عبد الامير صبار خشيف، دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة، بحث منشور في المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد 13، العدد 54، ص 6.

VI. انظر فتوى لمجلس شورى الدولة بعدد (17) في 11/ 7/ 1996 غير منشورة، مأخوذة من ملفات مجلس شورى الدولة العراقي لسنة 1996، نقلا عن د. عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتورا مقدمة إلى جامعة النهرين، كلية الحقوق، العراق، 2003، ص 80.

VII. د. رائد ناجي احمد، د. سعد عطية حمد، عيب اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية في العراق، بحث منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مجلد 6، 2017، ص 328، ص 329.

VIII. مجبل، صباح حسن، خضير مجيد علاوي، أثر إدراك قواعد الضريبة الأساسية على إجراءات التحاسب الضريبي، بحث منشور في مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الحادي عشر، جامعة المثنى، العراق، 2015، ص7.

IX. د. رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد (2)، سنة، ص 311، منشور على الموقع الالكتروني.

X. د. رائد ناجي احمد، السبل القانونية لإصلاح النظام الضريبي في العراق، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، كلية القانون، العدد الخاص لبحوث مؤتمر الفرع العام المنعقد تحت عنوان "الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول" للمدد 13–14/ 11/ 2018، ص 119.

XI. د. علي هادي عطية الهلالي، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة (دراسة قانونية مقارنة في ضل اخر التعديلات التشريعية واجتهادات القضاء الدستوري) كلية الحقوق/ جامعة النهرين، 2012 ص4.

XII. اسراء صباح حسن، تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في قوانين الموازنة العامة الاتحادية في العراق، رسالة ماجستير قدمت إلى كلية القانون/جامعة بغداد، 2021، ص 83.

XIII. صادق جعفر كاظم العتابي، اثر الضراب الكمركية في دعم الموازنة العامة للدولة (دراسة تطبيقيه في الهيئة العامة للكمارك العراقية، بحث منشور في مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد (8) العدد (3)، 2018، ص 104 _ 105.

ثالثاً: القوانين:

I. المادة (1) الفقرة (8) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

II. المادة (21) من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المنشور في الوقائع العراقية بالعدد 256، لسنة 1959.

III. ينص البند اولاً من المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ على انه (لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون).

IV. تنص الفقرة (1) من المادة (33) من قانون الموازنة العامة رقم (2) للسنة المالية 2015 بأن (فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنيت بنسبة 20 % من قيمة الكارت وبنسبة 15 % على شراء السيارات بكافة انواعها وتذاكر السفر....).

V. نصت المادة(24/ أ) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق رقم (1) لسنة 2016 على (استمرار فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكة الانترنت بنسبة 20 % من قيمة الكارت...).

VI. تنص المادة (17/ سادسا) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (9) لسنة 2018 على ان (تفرض ضريبة على الحلويات والمثلجات ومنتوجات الالبان والعصائر والمشروبات الغازية بنسبة 25 % من قيمة البضاعة المستوردة على ان تستوفي من المنفذ الحدودي).

رابعاً: المصادر الاجنبية:

I. *Jean Lhomme ،Limpot Sur le reven.*

II. *H.Du Preez: A construction of the fundamental principles of taxation pretorria , 2016.*

References

First: Books:

I. *Abu Nasr Ismail bin Hammad Al-Jawhari Al-Farabi, Al-Sihah Taj Al-Lugha and Sihah Al-Arabiya, Ahmad Abdul Ghafoor Attar, Fourth Edition, Part Five, Dar Al-Ilm Lil-Malayin, Beirut, 1987.*

II. *Muhammad bin Makram bin Manzur (T. 711 AH), Lisan Al-Arab, Third Edition, Part 12, Dar Sadir, Beirut, 1414 AH.*

III. *Abu Al-Hassan Ali bin Ismail bin Sayyida Al-Mursi, Khalil Ibrahim Jafal, 1st Edition, Part Three, Dar Ihya Al-Turath Al-Arabi, Beirut, 1417 AH, 1996.*

IV. *Dr. Raed Naji Ahmed, Public Finance and Financial Legislation in Iraq, 3rd Edition, Al-Sanhouri Library, Beirut, Lebanon, 2018.*

V. *Dr. Qabas Hassan Awad Al-Badrani, Public Finance and Financial Legislation, Ibn Al-Atheer House for Printing and Publishing, Mosul, without year of publication.*

VI. *Dr. Hisham Mohammed Safwat Al-Omari, Public Finance Economics and Fiscal Policy, 2nd Edition, Part One, Higher Education Press, Baghdad, 1986.*

VII. *Dr. Ahmed Khalaf Hussein Al-Dakhil, Public Finance from a Legal Perspective, 1st Edition, Tikrit University Press, 2013.*

VIII. *Dr. Rafat Mahjoub, Public Finance, Book Two, Unpublished, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, Egypt 1975.*

IX. *Dr. Ahmed Khalaf Hussein Al-Dakhil, Public Finance from a Legal Perspective, 1st Edition, Tikrit University Press, Iraq, 2013.*

X. *Dr. Ramadan Siddiq, Real Estate Taxes, 2nd Edition, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, Egypt, 2018.*

XI. *Dr. Hussein Khilaf, General Provisions in Tax Law, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, Egypt, 1956, quoted from Abbas Mahdi Obaid.*

XII. *Dr. Akram Basyouni Abdel-Hay, Constitutional Violations in the Real Estate Tax Law, 1st Edition, Modern University Office, Alexandria, Egypt, 2002.*

XIII. *Khalil Awad Abu Al-Hashish, Tax Accounting Cases and Practical Applications for Calculating the Due Income Tax, Dar Al-Ithraa for Publishing and Distribution, Jordan, no year of publication.*

XIV. *Dr. Ramadan Siddiq, Theories and Rules of Tax Imposition (Comparative Legal Introduction), University Book Publishing and Distribution Agency, Helwan University, 2024.*

XV. *Khalil Awad Abu Al-Hashish, Tax Accounting Cases and Practical Applications for Calculating the Due Income Tax, Dar Al-Ithraa for Publishing and Distribution, Jordan, no year of publication.*

XVI. *Dr. Kamal Al-Jarf, Legal Principles in Tax Rulings, 1st Edition, Egyptian Universities House, Alexandria, Egypt, 1961.*
XVII. *Dr. Ahmed Fathi Sorour, Special Penal Code for Tax and Monetary Crimes, 1st Edition, Dar Al-Nahda and Al-Ahd Al-Jadeed for Printing, Cairo, Egypt, 1967.*
XVIII. *Bashar Abdul Hadi, Delegation of Jurisdiction, Second Edition, Dar Al-Furqan for Printing and Publishing, Amman, Jordan, 1982.*
XIX. *Dr. Asaad Muhammad Ali Wahab Al-Awad, Researcher Abdul Amir Sabbar Khasheef, The Role of Sales Tax in Financing the State's General Budget, Research Published in the Iraqi Journal of Administrative Sciences, Volume 13, Issue 54.*
XX. *Dr. Haider Wahab Abboud, General Budget Supplements and Their Negative Effects on Iraqi Public Finance, First Edition, Dar Al-Masala for Printing and Publishing, Baghdad, 2019.*
XXI. *Dr. Haider Wahab Abboud, General Budget Supplements and Their Negative Effects on Iraqi Public Finance.*
XXII. *Dr. Mustafa Al-Qawani, Public Finance and Taxes, no edition, Anglo-Egyptian Library for Printing and Publishing, Cairo, Egypt, 1946.*
XXIII. *Dr. Yassin Muhammad Muhammad Al-Tabbaa, Stability as an Objective of Law, Modern University Office, Alexandria, Egypt, 2012, p. 22.*

Second: Thesis and Dissertations:

I. *The tax-creating event means: determining the occasion that allows the state to intervene to force taxpayers to waive part of the base that was chosen as the basis for imposing the tax. Quoted from Dr. Saad Attia Hamad Musa Al-Jubouri, Iraqi Tax Legislation between Regulation and Referral, a research published in the Journal of the Faculty of Law for Legal and Political Sciences, Volume 3, Issue 11, 2014, p. 417.*
II. *Muhammad Yousef Asaad Shaheen, The Impact of Approval of Law No. 8 and its Amendments on Taxpayers' Tax Obligations from the Perspectives of Tax Declaration Preparers, Master's Thesis, College of Graduate Studies - An-Najah National University in Nablus, Palestine, 2017, p. 34.*
III. *Ahmad Faris Abdul-Azzawi, Legal Protection of the Taxpayer in Iraqi Law, a doctoral thesis submitted to the Faculty of Law, Tikrit University, 2013, 42.*
IV. *Abdul Amir Zamel Latif, The Impact of Tax Exemptions on Taxpayers' Income in Reducing Tax Evasion, Applied Research in the General Tax Authority Submitted to the Council of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, 2015, p. 27.*
V. *Dr. Asaad Muhammad Ali Wahab Al-Awad, Researcher Abdul Amir Sabbar Khasheef, The Role of Sales Tax in Financing the State's General*

Budget, Research Published in the Iraqi Journal of Administrative Sciences, Volume 13, Issue 54, p. 6.

VI. *See the Fatwa of the State Shura Council No. (17) on 7/11/1996, unpublished, taken from the files of the Iraqi State Shura Council for the year 1996, quoted from Dr. Othman Salman Ghilan, The Principle of Tax Legality and Its Applications in Legislating Direct Taxes in Iraq, Doctoral Thesis Submitted to the University of Nahrain, College of Law, Iraq, 2003, p. 80.*

VII. *Dr. Raed Naji Ahmed, Dr. Saad Attia Hamad, The defect of the executive authority usurping the jurisdiction of the legislative authority in tax affairs in Iraq, a research published in the Journal of the College of Law for Legal and Political Sciences, University of Kirkuk, Volume 6, 2017, p. 328, p. 329.*

VIII. *Mujbil, Sabah Hassan, Khadir Majeed Allawi, The impact of awareness of the basic tax rules on tax accounting procedures, a research published in Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 5, Issue 11, Al-Muthanna University, Iraq, 2015, p. 7.*

IX. *Dr. Raed Naji Ahmed, the principle of non-retroactivity of tax laws and its application in Iraq, a research published in the Journal of Tikrit University for Legal and Political Sciences, Issue (2), Year, p. 311, published on the website.*

X. *Dr. Raed Naji Ahmed, Legal Ways to Reform the Tax System in Iraq, a research published in the Journal of Legal Sciences, University of Baghdad, College of Law, Special Issue of the General Branch Conference Researches held under the title "Constitutional and Institutional Reform: Reality and Hope" for the periods 13-14/11/2018, p. 119.*

XI. *Dr. Ali Hadi Attia Al-Hilali, New Trends in Direct Taxes (A Comparative Legal Study in Light of the Latest Legislative Amendments and Efforts of the Constitutional Judiciary), College of Law/Nahrain University, 2012, p. 4.*

XII. *Israa Sabah Hassan, Application of the Tax Certainty Rule in the Federal General Budget Laws in Iraq, Master's Thesis submitted to the College of Law/University of Baghdad, 2021, p. 83.*

XIII. *Sadiq Jaafar Kazim Al-Attabi, The Impact of Customs Taxes in Supporting the State's General Budget (An Applied Study in the Iraqi General Customs Authority, a research published in Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume (8) Issue (3), 2018, pp. 104-105.*

Third: Laws:

I. *Article (1) Paragraph (8) of the Iraqi Income Tax Law in force.*
II. *Article (21) of the Real Estate Tax Law No. 162 of 1959 published in the Iraqi Gazette No. 256, of 1959.*
III. *Clause One of Article (28) of the Constitution of the Republic of Iraq for the year 2005 in force states that (Taxes and fees shall not be imposed, modified, collected or exempted except by law).*
IV. *Paragraph (1) of Article (33) of the General Budget Law No. (2) for the fiscal year 2015 states that (imposing a sales tax on mobile phone recharge cards and Internet networks at a rate of 20 % of the card value and 15% on the purchase of cars of all types and travel tickets....).*
V. *Article (24/A) of the Federal General Budget Law of the Republic of Iraq No. (1) of 2016 stipulates (continuing to impose a sales tax on mobile phone and Internet recharge cards at a rate of 20% of the card value...).*
VI. *Article (17/Sixth) of the Federal General Budget Law No. (9) of 2018 stipulates that (a tax shall be imposed on sweets, ice cream, dairy products, juices and soft drinks at a rate of 25% of the value of the imported goods, to be collected from the border crossing).*