**الفرع الرابع**

**تسبب الملحقات بفقدان الخزينة العامة لمواردها المالية**

أدت الملحقات الى ضياع موارد مالية على الخزينة العامة . والمثل الذي يذكر هنا أن المشرع العراقي نص على مضاعفة السماحات الضريبية للموظفين في قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2008 ، كما ذكرنا آنفا ، وقد أنتهى مفعول هذا النص بنهاية السنة المالية التي وضعت تلك الموازنة لها ، ولم ينص المشرع على مضاعفة السماحات في قوانين الموازنات للسنوات 2009 و2010 و2011 ، وهذا ما كان يوجب على الإدارة الضريبية أن توقف العمل بمضاعفة السماحات خلال تلك السنوات لعدم توافر السند القانوني للإعفاء . بيد أن الإدارة الضريبية أستمرت بمضاعفة السماحات للموظفين مما شكل مخالفة مالية وقانونية ، لأن السماحات هي إعفاءات شخصية ، والإعفاءات لا تتقرر بقرارات إدارية بل بقانون حسبما ورد في دستورنا النافذ([[1]](#footnote-1) )وكان يفترض أن تُستقطع من المكلفين مبالغ مالية تعادل مبالغ السماحات التي أحتسبت لهم دون وجه قانوني خلال السنوات الثلاث المذكورة . بيد أن المشرع فضل إبراء ذمم هؤلاء المكلفين من تلك الديون([[2]](#footnote-2) )مما أدى الى فقدان الخزينة لموارد مالية مستحقة لها .

ومن جانبنا فإننا نرى أن النصوص القانونية الواردة في قوانين الموازنات العامة التي تتضمن نزول الخزينة عن ديون ضريبية مستحقة لها في سنوات سابقة لا تعد نصوصا موافقة للدستور النافذ بل مخالفة له ، ووجه المخالفة هو سريان تلك النصوص على الماضي ، أي على ديون نشأت وأكتملت في سنوات سابقة ، وهذا ما لايجيزه الدستور العراقي الذي حظر سريان النصوص الضريبية على الماضي صراحة([[3]](#footnote-3)).

**الفرع الخامس**

**تسبب المُلحقات بمخالفة القواعد الأساسية في فرض الضرائب**

من المعلوم أن الضرائب لم تعد تُفرض بقرار يصدره الحاكم بمشيئته المطلقة ، وأهواءه المنفلتة ، بل لا بد للضرائب من قواعد تنظمها ، وتحكم أُسسها سيما وأنها تسعى للتوفيق بين مصالح أطراف ثلاثة :

**الطرف الأول** : المُكلف الذي تمسه الضريبة ، ويتحمل عبئها ، ويهمه حجم الاستقطاع الضريبي كما تهمه مصارف الضريبة .

**الطرف الثاني** : الدولة التي تقوم بجباية الضريبة وترى فيها ايرادا يكفل لها تغطية الجانب الأكبر من احتياجاتها المالية .

**الطرف الثالث** : فهو المجتمع ككل الذي يرغب في أن تُسهم النظم الضريبية في تحقيق أهداف المجتمع .

بناء على ما تقدم يصبح من المُعتاد ، ومن طبيعة الأشياء أن تُشدد النظم الضريبية على ضرورة مراعاة المُكلف من ناحية تحديد وتوضيح التزاماته الضريبية وتحصيلها عندما يكون قادرا على أدائها ، حيث أن الضريبة تُمثل اقتطاعا لجزء من دخول الأفراد وثرواتهم من قبل الدولة بناء على ما تتوفر عليه من سلطات وسيادة ، وللتوفيق بين سلطة الدولة وحقوق الأفراد عمد الفقه المالي إلى إرساء مبادئ عامة وقواعد أساسية تُقاس على أساسها سلامة الضريبة ومشروعيتها ، ومن أهم تلك المبادى العدالة ، واليقين ، والملاءمة ، والاقتصاد في نفقات الجباية([[4]](#footnote-4)) .

والنقطة الجديرة بالذكر هنا هي أن إلحاق نصوص ضريبية بقوانين الموازنات العامة وعدم التروي في دراسة تلك النصوص بشكل كاف تسبب في مخالفة المشرع العراقي للقواعد الأساسية في فرض الضرائب ، وونذكر هنا حالتين : الأولى : تخص مُخالفة قاعدة العدالة الضريبية ، والثانية : مُخالفة قاعدة الملاءمة الضريبية ، وسوف نقف على تينك الحالتين في البيان التالي :

**أولا : مُخالفة المُلحقات لقاعدة العدالة الضريبية**

تسببت المُلحقات بوقوع فئة معينة من المُكلفين تحت وطأة الازدواج الضريبي([[5]](#footnote-5)) دون غيرهم من الفئات الأخرى ، وفي هذا مُخالفة لمبدأ العدالة الضريبية ؛ لأن الازدواج يؤدي إلى الإخلال بتوزيع العبء الضريبي توزيعا عادلا بين المُكلفين([[6]](#footnote-6)) ، وينطوي على معاملة ضريبية مختلفة بين من يشغلون مراكز متساوية ، فعلى سبيل المثل فُرضت على دخول موظفي الدولة والقطاع العام ضريبتان : الأولى : ضريبة الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ( 113 ) لسنة 1982([[7]](#footnote-7)) ، والثانية : استقطاع مُقداره (3 % ) بموجب قانون الموازنة لسنة 2016 ، واستقطاع مقداره ( 3,8 %) بموجب قانون الموازنة لسنة 2017 ، كما أوضحنا سابقا([[8]](#footnote-8)) ، بينما فئة المُتقاعدين فرضت عليها الضريبة الثانية فقط (أي الاستقطاع الوارد في قوانين الموازنة)([[9]](#footnote-9)) دون الخضوع لضريبة الدخل ، لأن المتقاعدين معفيين منها كما هو معلوم([[10]](#footnote-10)) . أما فئة العاملين في القطاع الخاص فخضعت لضريبة الدخل فقط([[11]](#footnote-11)) ، ولم تخضع للضريبة الثانية أي الاستقطاع([[12]](#footnote-12)) ، وفي رأينا أن هذا التمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين لم يكن مبررا ، لأن الدخول المفروض عليها العبء الضريبي متاتية من مصدر واحد هو الكسب أو العمل وهذا ما يستدعي من المشرع إعادة النظر بالسياسة الضريبية المُتبعة مع هذه الفئات من المكلفين بما يضمن المساواة بينهم في تحمل العبء الضريبي([[13]](#footnote-13)) .

**ثانيا : مُخالفة المُلحقات لقاعدة الملاءمة الضريبية**

تعد قاعدة الملاءمة الضريبية من القواعد الأساسية في فرض الضرائب ، وتوجب القاعدة المذكورة على المشرع أن يفرض الضريبة بما يتلاءم مع ظروف المكلف دون حيف أو جور ، فعلى المشرع أن يختار من الأوقات أنسبها ، ومن الطرائق والأساليب أفضلها لتكليف الأشخاص بدفع الضرائب بدون ارهاق أو عسر أو مشقة .

يبدو من المفهوم المتقدم إن قاعدة الملاءمة الضريبية قاعدة مقررة لمصلحة الخزينة العامة ومصلحة المكلف ، ويؤخذ المكلف هنا بالمفهوم الواسع فلا يقتصر على المكلف الذي تتحقق في حالته الواقعة المنشئة للضريبة فقط بل تشمل كذلك المكلفين الذين يقع عليهم الالتزام باستقطاع الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العامة مثل التزام النائب باستقطاع الضريبة المفروضة على من يمثلهم ، والتزام رب العمل باستقطاع الضريبة المفروضة على العامل ، والتزام البائع باستقطاع الضريبة المفروضة على المستهلك . وعلى الرغم من أهمية قاعدة الملاءمة الضريبية الا أن المشرع قد يتغاضى عنها ويهملها عندما يلحق بقوانين الموازنات نصوصا تفرض أعباء ضريبية يجري تمريرها بسرعة وعجالة ، ثم يُكتشف لاحقا أن تلك النصوص لم تراع المبدأ المذكور ، ولعل خير مثل يُذكر هنا ضريبة المبيعات التي فرضها قانون الموازنة المالية لسنة 2018 بنسبة ( 5 % ) على السلع المباعة كافة عدا مفردات البطاقة التموينية في ( المولات ومراكز التسوق ) ، والخدمات المقدمة في صالونات الحلاقة الرجالية والنسائية. وقد ألزم المشرع الجهات المذكورة باقتناء جهاز الكاشير الالكتروني مع فرض فائدة مصرفية عن ضريبة المبيعات المجباة وغير المحولة ومبالغ المبيعات غير المجباة ، وتتحمل تلك الجهات مسؤولية تحمل الفائدة ودفعها ، وتوريدها إلى الهيئة العامة للضرائب([[14]](#footnote-14) ) .

ونرى هنا أن المشرع العراقي خالف قاعدة الملاءمة الضريبية من نواح متعددة منها : أن إلزام الجهات المذكورة في أعلاه بشراء جهاز الكاشير الالكتروني تضمن عنصر المفاجأة والمباغتة ، لأن المشرع لم يمهل تلك الجهات أو يضرب لها موعدا محددا حتى ترتب أوضاعها ، وتقتني الجهاز المذكور في الموعد المضروب وليتسنى لها بعد ذلك استقطاع الضريبة ، وتوريدها إلى الخزينة العامة مطلع السنة المالية ، وبذلك خرج هذا الالتزام عن الحدود المنطقية لتوقعات المكلفين بجباية الضريبة ، ثم أن المنطق يقودنا إلى القول إن من الحيف إلزام تلك الجهات بشراء جهاز الكاشير على نفقتها الخاصة ، لأن المنتفع هنا هو خزينة الدولة ومادام الأمر كذلك ، وهو كذلك بالفعل ، فكان ينبغي على الدولة أن تتحمل هي كلفة شراء تلك الأجهزة وتوزعها على المراكز التجارية ، لأن الغرم بالغنم فمن أنتفع بشئ وقع عليه غرمه . أما عن الفائدة المصرفية المفروضة على من يخل بواجب الاستقطاع والتوريد فهي فائدة تخلو من عنصر العدالة وتنطوي على اجحاف واضح وجلي ، لأن المشرع لم يأخذ بنظر الاعتبار التأخر الحاصل في إقرار قانون الموازنة العامة لسنة 2018 ، فالقانون المذكور نشر في 2 / 4 / 2018 ، لكن المشرع لم ينص على تنفيذه من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية بل نص على تنفيذه بأثر رجعي ، أي من بداية السنة المالية ، وتحديدا من 1 / 1 مراعاة لمبدأ سنوية الموازنة العامة ، والحقيقة هي أن الجهات التجارية اعلاه يتعذر عليها استقطاع الضريبة ، وتوريدها إلى الخزينة العامة خلال المدة من 1 / 1 / لغاية 2 / 4 ، لعدم نشر القانون و العلم به خلال تلك المدة ، وكان ينبغي على المشرع أن يفطن إلى تلك الحالة ، وأن يضع نصا في تضاعيف قانون الموازنة يعفي بموجبه الجهات التجارية من استقطاع الضريبة وجبايتها خلال المدة التي تسبق نشر القانون في الجريدة الرسمية وهذا ما تتطلبه العدالة الضريبية ، ومقتضيات الأمن القانوني بيد أن المشرع أغفل ذلك مما يعد بحق تعسفا وافتئاتا على حقوق المكلفين ما دام أن التأخر في الاستقطاع والجباية يعود لسبب خارج عن إرادتهم ولا يد لهم فيه .

1. ( 2 ) تُنظر على سبيل المثل : المادة ( 10 ) من قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2017 . [↑](#footnote-ref-1)
2. ( 3 ) نصت المادة ( 21 ) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2013 بأن: ( اطفاء الديون المستحقة للحكومة بذمة المكلفين بدفع الضريبة جراء استمرار الجهات الرسمية بتطبيق المادة ( 20 ) من قانون الموازنة لسنة 2008 للمدة من 1 / 1 / 2009 ولغاية 31 / 12 / 20111 استنادا إلى أحكام الفقرة ( 11 ) من القسم الرابع من قانون الإدارة المالية رقم ( 95 ) لسنة 2004 المعدل . وقد وردت الصيغة نفسها اعلاه في المادة ( 19 ) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2015 . [↑](#footnote-ref-2)
3. ( 4 ) تُنظر على سبيل المثل : المادة ( 10 ) من قانون الموازنة العامة الإتحادية للسنة المالية 2017 . [↑](#footnote-ref-3)
4. ( 1 ) د . يوسف هزاع مهيوب الوافي ، الوافي في المالية العامة والتشريع الضريبي اليمني ، كلية الشريعة والقانون ن جامعة الحُديدة ، 2006 ، ص 180 – 181 . [↑](#footnote-ref-4)
5. ( 2 ) يُعر ف الازدواج الضريبي بأنه : فرض الضريبة نفسها أو ضريبة مُشابهة لها في الطبيعة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن المال نفسه في المدة ذاتها .

   يُنظر علي ناصر عبد حميد ، الآثار السلبية لضريبة الدخل في القانون الليبي( الازدواج الضريبي – التهرب الضريبي ، دراسة مُقدمة لغرض استكمال مُتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية ( الماجستير ) في القانون العام ، اكاديمية الدراسات العليا ، فر ع بنغازي ، 2012 ، ص 57 . [↑](#footnote-ref-5)
6. ( 1 ) د . رانيا محمود عمارة ، المالية العامة ، الايرادات العامة ، الطبعة الأولى ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، الجيزة ، 2015 ، ص 173 . [↑](#footnote-ref-6)
7. ( 2 ) نصت الفقرة ( الخامسة ) من قانون ضريبة الدخل العراقي المُعدل النافذ رقم ( 113 ) لسنة 1982 بأن : ( تُفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية : الرواتب ورواتب التقاعد والإجور المُقررة للعمل بمُقدار مُعين لمُدة محدودة والمُخصصات والتخصيصات بما في ذلك المبالغ النقدية أو المُقدرة مما يُخصص للمكلف مُقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة .... ) . [↑](#footnote-ref-7)
8. ( 3 ) تنظر ص من هذا الكتاب [↑](#footnote-ref-8)
9. ( 4 ) نصت الفقرة ( أولا ) من المادة ( 33 ) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2017 بأن: ( تُستقطع نسبة ( 8 ، 3 % ) من مجموع الرواتب والُمخصصات لجميع .... المُتقاعدين ... ) . [↑](#footnote-ref-9)
10. ( 5 ) نصت المادة ( السابعة ) من قانون ضريبة الدخل النافذ بأن : ( تُعفى من الضريبة المدخولات الآتية : مدخولات المتقاعدين أو عيالهم ( الخلف ) الناجمة من المصادر الآتية : أ – الرواتب التقاعدية . ب – المُكافأة التقاعدية . ج – مُكافأة نهاية الخدمة . د – رواتب الإجازات الاعتيادية ) . [↑](#footnote-ref-10)
11. ( 6 ) تُنظر الفقرة ( الخامسة ) من من المادة ( الثانية ) من قانون ضريبة الدخل النافذ المُشار إليها في أعلاه . [↑](#footnote-ref-11)
12. ( 7 ) تُنظر الفقرة ( أولا ) من المادة ( 33 ) من قانون الموازنة العامة لسنة 2017 المذكورة آنفا . [↑](#footnote-ref-12)
13. ( 8) د . حيدر وهاب عبود ، الحدود الدستورية للسلطة التشريعية في إقرار الموازنة العامة للدولة ، مجلة الحقوق ، كلية القانون ، الجامعة المستنصرية ، العددان 33 – 34 ، السنة السابعة ، المُجلد الخامس ، نيسان 2018 ، ص 113 . [↑](#footnote-ref-13)
14. ( 1 ) تنظر الفقرة ( ثالثا ) من المادة ( 17 ) من قانون الموازنة العامة لسنة 2018 . [↑](#footnote-ref-14)