

أثر ملحقات الموازنة العامة في اليقين الضريبي في نطاق الضرائب
المباشرة

**The effect of the general budget appendices on tax
certainty with in the scops of direct taxes**

الأستاذ الدكتور
علي هادي عطية الهلالي
جامعة بغداد - كلية القانون

طالبة - ماجستير
اسراء صباح حسن
جامعة بغداد - كلية القانون

Ali.hadi@colaw.uobaghdad.edu.iqw a7065098@gmail.com

الملخص

تشكل قاعدة اليقين الضريبي احدى القواعد التي يبنى عليها النظام الضريبي السليم لذا لا بد من اخذها بنظر الاعتبار عند صياغة النصوص الضريبية كون غيابها يسبب آثار وخيمة في مالية الدولة، فالغاية التي تسعى إليها قاعدة اليقين الضريبي هو أن يكون القانون الضريبي ثابتاً وواضحاً ومستقراً من السهل الوصول إليه وادراكه، ومن خلال ذلك يتحقق المراد من التشريع ويضمن المكلفين حقوقهم وينفذوا الالتزامات الملقاة على عاتقهم ، ويتحقق كل ذلك من خلال تجنب ادخال التعديلات المستمرة على القوانين الضريبية والاهتمام بمسألة الصياغة القانونية بحيث تكون القوانين الضريبية واضحة بعيدة عن الغموض والالتباس ومفهومة من عامة الناس وقابلة للتطبيق ببسر وسهولة .

Abstract

The tax certainty base is one of the rules based on the proven tax system so that it must be taken to consider when the tax texts are being confused the absence of causes the effects of astate ‘ The end sought by tax certainty rule is to make the tax law fixed clear, precise , accessible and recognizable. Throught that the aim of the legislation is accomplished and the taxpayers guarantee about their right and the do the obligation imposed on them. All this is achieved by avoiding continuous amendments to tax laws and attention to legal formulation, so that tax laws are clear free from mystery, confusion and understandable for all people and easily implemetable.

المقدمة Introduction

يعد مبدأ اليقين الضريبي من أهم المبادئ الضريبية الذي يستوجب ثبات واستقرار النصوص الضريبية وتجنب ادخال أي تعديلات عليها إلا في حدود ما هو ضروري لكون هذه التعديلات تتسبب في تشتت النصوص الضريبية وعدم ثباتها على وتيرة واحدة فالتشريعات الضريبية ، وبخاصة الضرائب المباشرة منها ، تشهد تعديلات مستمرة سواء عبر التعديل المباشر للقوانين الضريبية إذا ما استمر نفاذها مدد زمنية طويلة أم عبر قوانين الموازنة العامة إذا ما كانت السلطة التنفيذية تسعى إلى الحصول على تعديلات تشريعية سريعة بعيدة عن الآليات والمراحل التشريعية المعتادة ، والتعديلات المستمرة على اختلاف أشكالها أو صورها تثير الصعوبات في تنفيذ التشريع لالتباسها بالغموض والتعارض مما يهدر مبدأ اليقين في فرض الضرائب ، و نتيجة ذلك تزيد عدد المنازعات الضريبية وهذا ما يحصل بموجب قوانين الموازنة العامة عندما اقدم المشرع على مضاعفة السماحات الضريبية وتعديل الإعفاءات بموجب قوانين الموازنة ومنها ما نصت عليه المادة (20) من قانون الموازنة العامة للسنة 2008 وهذا ما يثير في اذهاننا تسأل عن مدى انسجام هذه التعديلات والتغيرات مع قاعدة اليقين الضريبي ؟ وهذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال بحثنا

أهمية البحث : تأتي أهمية الدراسة من بيان ضرورة استقرار سياسة الإعفاءات الضريبية كون قاعدة اليقين الضريبي تستوجب ثبات النصوص الضريبية وتجنب ادخال التعديلات المستمرة عليها فالإعفاءات الضريبية تشكل حافزاً للمكلف لدفع ما مترتب عليه من ضرائب .

إشكالية البحث: تتمثل إشكالية دراستنا في كون التغيير والتعديل على نسب السماحات والإعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلفين بصورة عشوائية ومستمرة ضمن ملحقات الموازنة العامة يتعارض مع قاعدة اليقين الضريبي

فرضية البحث: تتمحور فرضية دراستنا في تكرار لجوء المشرع إلى زج النصوص الضريبية كالنصوص الخاصة بمضاعفة السماحات وتعديل الإعفاءات في قوانين الموازنة العامة ينتهك قاعدة اليقين الضريبي

منهج البحث: سنعمد المنهج الاستقرائي التحليلي للنصوص قوانين الموازنة العامة

هيكلية البحث : سوف نقسم هذا البحث إلى مبحثين، إذ سنتناول في المبحث الأول مضاعفة السماحات الضريبية في قوانين الموازنة العامة ، وسنتناول في المبحث الثاني تعديل الإعفاءات الضريبية في قوانين الموازنة العامة.

المبحث الأول

مضاعفة السماحات الضريبية في قوانين الموازنة العامة

The first requirement

Doubling tax allowances in the general budget laws

أن السماح أو الاعفاء الضريبي يعد أحد أنواع الحوافز الإيجابية لكونه يساهم في زيادة الدخل القابل للتصرف من قبل المكلف، لذلك تستخدم الحكومة السماحات لتحقيق بعض الأهداف المرغوبة مثل زيادة الاستثمار في إحدى القطاعات الاقتصادية أو لتشجيع استيراد سلعة معينة أو لرفع المستوى المعاشي لفئة معينة من المكلفينⁱ، إذ إن مضاعفة السماحات الضريبية جاءت نتيجة ظروف الاقتصاد العراقي من ارتفاع معدلات التضخم في الاسعار ، إذ كان لابد من زيادة مبلغ السماحات الممنوحة للمكلفين لكي تتسجم وتواكب الارتفاع الكبير في الاسعار ، إلا ان التغيير والتعديل في السماحات نحو الارتفاع يؤدي إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة لأنها تنزل من الدخل الاجمالي للمكلف، وبالتالي انخفاض الحصيلة الضريبيةⁱⁱ ولكي يكون المكلف على علم مسبق بمقدار الضريبة المفروضة عليه لأبد ان تكون التشريعات الضريبية على درجة من اليقين بحيث تكون بعيدة كل البعد عن أي نصوص توجب احداث أي تغيير (مضاعفة أو تعديل) بحيث يجعل المكلف يجهل ما مترتب عليه من ضريبة لكن مسلك مشرعنا العراقي في زج نصوص في قوانين الموازنة العامة توجب مضاعفة السماحات الضريبية يتضمن اهدار لمبدأ اليقين الضريبي لكون الموازنات المثالية وصحتها تبنى على مقومات عدة ، من بينها ان الأ يلحق المشرع بها أحكاماً تشريعية دائمة غريبة عنها ومغايرة لها ، فالسماحات الضريبية تعد من العوامل الرئيسية التي تؤثر في الحصيلة الضريبية لما لها من أثر مباشر في تخفيض نسبة الضريبة المفروضة على المكلفين وفي بعض الحالات عدم خضوع المكلف للضريبة إذا كانت سماحاته الشخصية والعائلية تزيد عن الدخل المتحقق للمكلفⁱⁱⁱ، ونظراً للجوء المشرع العراقي إلى الحاق نصوص ضريبية بقوانين الموازنة العامة تتضمن زيادة السماحات الشخصية الممنوحة للمكلف، عليه يتوجب علينا دراسة مفهوم السماحات الشخصية وهل اقتصر منحها على الموظفين كل هذا ضمن المطلب الأول، أما المطلب الثاني سنوضح الآثار المترتبة على مضاعفة السماحات الضريبية لكل من المكلف والحصيلة الضريبية.

المطلب الأول
ماهية السماحات الضريبية
The first requirement
What are tax allowances

بسبب لجوء مشرنا العراقي إلى زج نصوص ضريبية توجب مضاعفة السماحات الضريبية ضمن قوانين الموازنة العامة وتعارض هذه النصوص مع قاعدة اليقين الضريبي سنحاول ضمن هذا المطلب توضيح مفهوم السماحات الضريبية وهل اقتصر منحها للموظفين؟

الفرع الأول
التعريف بالسماحات الضريبية
First branch
The definition of tax allowances

إن السماحات مصطلح قانوني استخدمه مشرع قانون ضريبة الدخل وأطلقه على الإعفاءات الشخصية^{iv}، وهي مبالغ يسمح المشرع بخصمها من دخل المكلف الفرد قبل تقدير الضريبة المفروضة عليه، كذلك عرفت السماحات بأنها إعفاءات جزئية للدخل منظوراً إليها من الناحية الشخصية جعلها المشرع خارج نطاق الضريبة وبعيداً عن متناول يد السلطة المالية ضماناً لمستوى العيش الرغيد للفرد^v، وتعد هذه السماحات إعفاءات بمعنى الكلمة لكونها تمس اغلب المكلفين وقد افرد لها المشرع فصلاً خاصاً^{vi}.

يمكن تعريف السماحات بانها: مبالغ تقديرية غير خاضعة للضريبة بنص القانون، تمنح للمكلف لتوفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولمواجهة الأعباء العائلية^{vii}، أو أنها مزية قانونية يقرها المشرع للأشخاص الطبيعية دون الأشخاص المعنوية وذلك من أجل مراعاة الأعباء العائلية وتوفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة^{viii} فالسماح هو خضوع مصدر الدخل للضريبة أساساً إلا أن القانون يعفي قسماً منه لأسباب معينة^{ix}، وهذا يعني ان السماحات هي إعفاءات ذات طبيعة شخصية^x ويقصد بشخصية الضريبة مراعاة الضريبة أو القانون الضريبي الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي، أي: أن يأخذ المشرع بالظروف المحيطة بالمكلف ويقيم لها اعتباراً من خلال الأخذ بنظر الاعتبار الفروقات بين الاعزب والمتزوج وبين المتزوج وليس لديه أطفال والمتزوج ولديه أطفال وقد حددت هذه السماحات في العراق بعد عام 2004 وذلك استناداً إلى احكام المادة (20) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (20) لسنة 2008 والمنشورة في جريدة الوقائع العراقية لسنة 2008. ولكن ما يلاحظ عليه قيام المشرع بالحاق قوانين الموازنة العامة مواد

توجب مضاعفة مقدار السماحات الضريبية الممنوحة للموظفين، ومنها ماورد في المادة (20) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2008 التي اكدت على مضاعفة السماحات الضريبية للموظفين والمنصوص عليها في المادة (12) من قانون ضريبة الدخل النافذ^{xi}، كما تم مضاعفتها في بداية السنة التقديرية 2012 ، و2013 ايضاً استناداً لما جاء في المادة (44) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (22) للسنة المالية 2013، وقانون الموازنة العامة لسنة 2016^{xii}، والحقيقة أن هذه المادة كررها المشرع منذ موازنة عام 2008 ، وهذا ما يثير التساؤل التالي عن مدى العمل على مضاعفة السماحات الشخصية للموظف مرة أخرى أم يقصد به جواز تكرارها لتطبيق مضاعفة السماحات لهذه السنة المالية وبالتالي في حالة عدم ايراد هذا النص فلا توجد مضاعفة ؟ علماً أنه في عام 2008 صدر تصحيح لهذه المادة وتم حذف كلمة (موظف) لكن المشرع في موازنة 2013 عاد مرة ثانية وادرجها وبالتالي هل ستحصر المضاعفة بالموظف فقط أم سيصدر تصحيح اخر ؟

ان مثل هذه الأمور يثير اللبس والغموض ويهدر المعنى الفعلي لقاعدة اليقين الضريبي . إضافة إلى ذلك أن المشرع لم ينص على مضاعفة هذه السماحات في قوانين الموازونات للسنوات (2009، 2010، 2011) لذا كان يجب على الإدارة الضريبية أن توقف العمل بمضاعفة السماحات خلال هذه السنوات لعدم توافر السند القانوني للإعفاء ، لكن الإدارة الضريبية استمرت بمضاعفة السماحات الضريبية للموظفين وهذا ما دعى مجلس النواب إلى تلافى هذا الخلل وتضمين الموازونات اللاحقة نصاً يقضي بإطفاء الديون المستحقة للحكومة بذمة المكلفين بدفع الضريبة جراء استمرار الجهات الرسمية بتطبيق نص المادة (20) من قانون الموازنة العامة لسنة 2008 للمدة من 2009/1/1 ولغاية 2011/12/31، مما شكل مخالفة قانونية ومالية وهدراً لقاعدة اليقين الضريبي وضياع موارد مالية لكون السماحات هي إعفاءات شخصية ، والإعفاءات لا تتقرر بقرارات إدارية بل بقانون حسبما ماورد في دستورنا النافذ^{xiii}.

عموماً إن متطلبات تحقق قاعدة اليقين الضريبي في اطار تقرير السماحات الضريبية ، اقتضى من المشرع تحديد مجموعة من الشروط لمنحها أهمها:

1. ان تمنح السماحات بموجب القانون ، يلاحظ من خلال التشريعات الضريبية في دول العالم أنه لا تمنح السماحات إلا بموجب قانون يصدر بذلك، ويتبع ذلك في حالات تعديلها أو الغائها ، لأن الالتزام بالضريبة هو التزام بموجب القانون فالسماحات تعد جزءاً لا يتجزأ من القانون الضريبي ، فلا تستطيع تعديل الضريبة أو الغائها أو اعفائها إلا بموجب القانون ، إذ لا يمكن ان

يخفض الإجمالي للمكلف بالسماحات القانونية إلا بموجب القانون ، وفي اطار تشريعنا العراقي يلاحظ انه منح للوزير حق أن يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة السماحات كلما دعت الظروف الاجتماعية والاقتصادية الى ذلك وهذا مانراه بالفعل بقوانين الموازنة العامة من خلال النصوص التي توجب زيادة السماحات الشخصية الممنوحة للموظف حيث يتم النص على تضعيفها ولكن دون تحديد لنطاق الزمني الذي تسري عليه هذه الزيادة ، هل يتم زيادة السماحات الشخصية للسنة المالية واحدة لكون قانون الموازنة العامة قانون مؤقت يتسمر نفاذه لسنة أم يتم الاستمرار في مضاعفتها للسنوات التالية؟ فهذا اللبس والغموض هو ما يتعارض مع قاعدة اليقين الضريبي ويترتب عليه فقدان الخزنة العامة لمواردها المالية^{xiv}.

2. عين المشرع الضريبي السماحات الضريبية على الشخص الطبيعي دون الشخص المعنوي كالشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة ، أما شركات الأشخاص فتعامل معاملة الأشخاص الطبيعيين نظراً لعدم تمتعها بالشخصية المعنوية^{xv} أي ان شركات الأشخاص (تضامنية وبسيطة ومشروع فردي) تمنح السماح ، لكون حكم الشريك في هذه الشركات حكم التاجر الفرد الذي يمكن ان يستحق السماح^{xvi}.

3. أن يكون الشخص مقيماً في العراق : من يتمتع بالسماحات هو الشخص الطبيعي المقيم في العراق ويستبعد الأشخاص غير المقيمين لأنهم لايتحملون الالتزامات التي يفرضها المشرع القانوني ومن ثم ليس لها ان تستفيد من المزايا المقررة للشخص المقيم ، ولان السماح هو اعانة للمقيم على تكاليف الحياة وتعويضاً لما تكبده من جهد ومخاطر للحصول على الدخل،والضريبة على الدخل تتمثل في كونها شخصية تراعي فيها اعتبارات المكلف المقيم الشخصية وابعاءه العائلية والحد الأدنى اللازم لمعيشة اسرته باعتباره لازم لوجوده واسرته^{xvii}.

4. أن يتمتع المكلف بسماع واحد وان تتعدت مصادر دخله^{xviii}.
مما تقدم يمكن القول أن السماح هو مبلغ نقدي محدد بموجب القانون ينزل من دخل المكلف الطبيعي المقيم لغرض توفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولمواجهة الأعباء العائلية ، وهذا المبلغ قابل للتغير وفقاً لتغير الحالة الاجتماعية للمكلف،وهو يؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على قناعة المكلفين ودفعهم للإيمان بواجبهم الضريبي ودفع الضرائب في موعدها من دون أي تأخير فالسماحات تمكن السلطة المالية من استحصال مبالغ الضريبة في موعدها

المحدد وبشكل يساعد في إنتظام التدفقات الإيرادية الضريبية لتمويل الخزانة العامة ومساعدة السلطة المالية في الإيفاء بالتزاماتها بصورة تؤمن الاستقرار المالي^{xix}.

أن اقدام المشرع على مضاعفة السماحات في احتساب ضريبة الموظف بموجب المادة (20-أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2008 إبتداءً 2008/1/1 ، كما تم مضاعفتها في بداية السنة التقديرية 2013 أيضاً طبقاً لما جاء في المادة 44 /أولاً من قانون الموازنة الاتحادية بالرقم (22) للسنة المالية 2013 ولم تضاعف السماحات للسنة (2012 التقديرية) حيث كانت 2500000 للمكلف لذاته ، و 2000000 لزوجته ، و 200000 لكل ولد ، و 3200000 للمطلقة او الارملة ، و 300000 سماح العمر هو نتيجة لظروف الاقتصاد العراقي من ارتفاع معدلات التضخم في الاسعار، اذ كان لأبد من زيادة مبالغ السماحات لكي تنسجم وتوكل الارتفاع في الاسعار إلا ان مضاعفة السماحات يؤدي إلى تخفيض مستوى الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي تدني الحصيلة الضريبية^{xx}، مما يتطلب تضمينها بنصوص ضريبية واضحة وتشريعات مستقرة وليست تشريعات سنوية وحتى لا تكون هناك مخالفة لقاعدة اليقين الضريبي فسلوك المشرع في النص على مضاعفة السماحات الضريبية للموظف لسنة معينة وعدم الاستمرار في منحها للسنوات اللاحقة يتعارض مع قاعدة اليقين الضريبي التي توجب استقرار الاحكام الضريبية وتجنب التعديلات المستمرة عليها إضافة إلى ذلك ان مضاعفة السماحات الضريبية للمكلفين الموظفين ولم يضاعفها بالنسبة لبقية المكلفين فيه خرق لمبدأ مساواة المكلفين أمام الضريبة وهذا مسلك غير محمود حرى بمشرعنا الابتعاد عنه وهذا ما سوف نوضحه في الفرع التالي.

الفرع الثاني

اتجاه المشرع الى تفضيل الموظف في مضاعفة السماحات الضريبية

The second branch

The legislators tendency to favor employee in doubling tax allowances

أن قيام المشرع بمضاعفة السماحات للموظفين بهدف توفير الحماية لهم ومراعاة الظروف الاجتماعية التي يواجهها العاملين لدى الدولة والمنتمين لها وظيفياً، فنصت الفقرة (اولاً) من المادة (20) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام 2008 على مضاعفة مبالغ السماحات الضريبية للموظف ضمن البند (1) من المادة (12) من

قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل بموجب البند (2) من القسم (2) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة لسنة 2004^{xxi}. فالواضح من هذا النص أن المشرع عمد إلى اضافة فقرة قانونية معدلة لاحكام ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 إلى قانون الموازنة العامة مستهدفاً تعديل مبالغ السماحات وزيادتها إلى الضعف ولكن بالنسبة لفئة الموظفين فقط ولايشمل غير الموظفين فنراه تارة يذكر كلمة الموظف وتارة اخرى يحذفها من نص المادة وهذا مادفعنا للتساؤل ، هل يقتصر مضاعفة السماحات على الموظفين أم يشمل جميع المكلفين؟ ان مقتضى قاعدة اليقين الضريبي هو ثبات ووضوح التشريعات الضريبية بالنسبة للمكلفين بدفعها وهذا لايمكن تحقيقه في ضوء سياسة المشرع في تعديل ومضاعفة مبلغ السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين أذ ان مضاعفة السماحات لبعض المكلفين (الموظفين) دون البعض الاخر ينتهك قاعدة اليقين ، فضلاً عن كونه يخل مبدأ المساواة الذي يقتضي شمول جميع المكلفين بالفرائض الضريبية المقررة قانوناً وكذلك تمتعهم بما تقره السلطة التشريعية من مزايا لصالحهم ، فالتمتع بالسماحات القانونية لايمكن ان قاصراً على الموظفين دون غيرهم ، فما مزية الموظف للتمتع بالسماح دون الآخرين ،وما مزية راتب الدولة من غيره من الرواتب ليُشمل بالمضاعفة في السماحات دون باقي الرواتب؟ ولكن هل تم تطبيق هذا النص الملحق بقوانين الموازنة العامة بالصورة التي قررها المشرع ؟ للإجابة عن هذا السؤال يمكن القول ان الإدارة الضريبية قد شملت جميع المكلفين بمضاعفة السماح القانوني متجاوزة بذلك نص المادة (20/اولاً) ، ومطبقة للمبدأ الدستوري الوارد في المادة (14) من الدستور فهي لم تقصر منح السماحات الضريبية للموظفين فقط بل شملت جميع المكلفين بلا استثناء .

وعلى الرغم من حسن التطبيق الذي التزمت به الإدارة الضريبية ، إلا إنه لايمكن بأي حال من الأحوال ان ينفي شرعية الوسيلة فلا يقبل قانوناً ان تتجاوز السلطة التنفيذية ممثلة بالإدارة المالية النص القانوني الوارد في الموازنة وتفرض إرادتها محل إرادة المشرع حتى لو كانت غير مقتنعة بها بل كان عليها ان تفعل نص المادة (5) من النظام الداخلي للمحكمة العليا ذي الرقم (1) لسنة 2005 وتطعن بهذا النص دستورياً وتنتظر رأي المحكمة ولاتتصرف من تلقاء نفسها بناءً على قناعتها فتقرر شمول جميع المكلفين بمضاعفة السماحات القانونية المقررة في قانون الموازنة العامة لعام 2008، هذا مع ضرورة الإشارة إلى ان الحكم الصادر من المحكمة الاتحادية قد ينهي هذا النص من المنظومة التشريعية فلا يشمل به أحداً من المكلفين

على العكس من التطبيق الذي قامت به السلطة المالية وهو شمول جميع المكلفين بالإعفاء، لأن حكم المحكمة لن يكون إلا ملغياً للنص المخالف للدستور^{xxiii}. من كل ماتقدم يمكننا القول ان النص القانوني الوارد في قوانين الموازنة الاتحادية والقاضي بمضاعفة السماحات القانونية يتعارض ويهدر معنى اليقين الضريبي لوروده ضمن ملحقات الموازنة العامة وبخاصة أن المشرع لم يستمر المشرع على ايراد مثل هذه النصوص في قوانين الموازنة العامة مما تترتب عليه تشتت هذه النصوص في قوانين الموازنة العامة بحيث جعل من الصعب على المكلف ملاحقة هذه التعديلات، فمسلك المشرع في مضاعفة السماحات للموظفين مسلك غير محمود إذ كان من لاجدر دراسة وافية للسماحات الضريبية في ضوء أهدافها والوضع الاقتصادي اجمالاً وان يكون النص عليها في تشريع ثابت وليس تشريع سنوي ، فضلاً عن وجوب وضوحه وشموليته . هذا وعلى الرغم من ان تطبيق هذا النص كان مرتبط بنفاذ وتطبيق قانون الموازنة العام 2008 إلا ان الإشارة فيها ترجي من المشرع العراقي بعدم تجاوز مبدأ العدالة الضريبية أو ذوي المراكز القانونية المتماثلة بدون أسس دستورية صحيحة لغرض ضمان حسن تطبيق الدستور والقوانين المتعلقة بالشأن الضريبي وهذا ما قرره مجلس الوزراء في العراق من خلال إصداره القرار ذي الرقم (311) في 2015/8/18 على إطفاء الديون المتحققة بذمة العاملين في القطاعات العام والخاص والمختلط ، استناداً إلى احكام الفقرة (11) من القسم الرابع من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004. ونتيجة للانتقادات التي وجهت إلى موقف المشرع من قصر مضاعفة السماحات على الموظفين فقط تدارك موقفه واصر تعديلاً على قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2008 يقضي بحذف كلمة (موظف) من المادة المذكورة وأصبح بموجبه النص شاملاً لكافة المكلفين .

واخيراً نرى ان الهدف من مضاعفة السماح الضريبي الخاص بضريبة الدخل لموظفي الدولة هو أن الحكومة قادرة على تحقيق ما تصبو إليه من أهداف اقتصادية واجتماعية من خلال نظام الحوافز الإيجابية التي تعني منح اعانات مالية أو كل ما شأنه تحقيق زيادة في الدخل الحقيقي مثل الإعانات النقدية والعينية وبالمقابل هناك جانب سلبي وهو كل ما يؤدي إلى انخفاض مستوى الدخل كالضرائب وإلى جانب ذلك هناك السماحات التي تمنح من قبل الدولة لموظفيها بهدف زيادة رفايتهم وتحسينهم ضد الفساد المالي أو لزيادة ولائهم لمؤسساتهم التي يعملون بها وتعويضهم عن الحرمان الذي عانى منه الموظفون^{xxiii}.

المطلب الثاني

الآثار المترتبة على مضاعفة السماحات الضريبية

The second requirement

The effects of doubling tax allowances

للمضاعفة السماحات الضريبية آثار بالغة الأهمية وخاصة للمكلفين كونها تشكل اعانة لهم لمواجهة الأعباء الملقة على عاتقهم كما انها تساهم في تحقيق العدالة الضريبية وتقليل من حدة المنازعات بين السلطة الضريبية والمكلفين، كما تأثر على الحصيلة الضريبية، ونظراً لهذه الأهمية سوف نوضح اهم الآثار المترتبة على مضاعفة السماحات الضريبية بموجب ملحقات الموازنة بالنسبة للمكلفين والحصيلة الضريبية وهل تشكل إضافة مثل هذه النصوص في قوانين الموازنة العامة مخالفة لقاعدة اليقين الضريبي على الرغم من المزايا التي تحققها لكل من المكلفين والخزانة العامة للدولة ؟ .

الفرع الأول

آثار مضاعفة السماحات الضريبية بالنسبة للمكلفين

The first branch

The effects of doubling tax allowances for the charged

لاشك أن للسماحات تأثير على المكلف اولاً بشكل جزئي وعلى المجتمع بشكل كلي ، فقد أظهرت تطبيقات السماحات الضريبية تأثيراً كبيراً في خلق وتنمية قناعة المكلف بأداء الضرائب المباشرة وتقليل دوافع التهرب من أداءها وهو الهدف المرجو تحقيقه من تطبيق قاعدة الوضوح والصرحة (قاعدة اليقين) فالسماحات الضريبية تشارك في تجسيد الأهداف التي تسعى هذه القاعدة لتحقيقها وبما يخفف من درجة الضغط النفسي على المكلف وزيادة قناعته ووعيه بواجبه في أداء الضريبة مما يخلق دافعية وحافز على خلق أنماط سلوكية إيجابية تمنعهم من محاولات التهرب الضريبي^{xxiv}، فضلاً عن ذلك فهي تساهم في التوجه الاجتماعي وبناء مجتمع سليم من خلال ما توفره من عناصر دعم لإدامة نواة المجتمع المتمثلة بالعائلة عن طريق تلبية مستلزمات بقائها وتطوره، فالسماحات الضريبية تساهم في تخفيف من العبء الضريبي عن المكلف فكلما شعر المكلف برعاية الدولة له ومحاولة تخفيف العبء الضريبي عنه زادت ثقته بها ومن ثم أدى الضريبة دون محاولة منه للتهرب منها^{xxv}، وعلى الرغم من كثرة المزايا التي تمنحها السماحات للمكلفين لكن التعديلات التي يجريها المشرع الضريبي على السماحات الضريبية قد

افرزت العديد من الآثار السلبية إستقرغت كل السماحات الممنوحة للمكلفين من أثرها الإيجابي ، فكثرة التعديلات والاضافات على التشريعات الضريبية يؤدي إلى إيقاع المكلف والإدارة الضريبية بحالة من الارباك مما يزيد القانون غموضاً ويلاقي صعوبات بالتطبيق وبالتالي يشكل خرقاً ومخالفة لقاعدة اليقين الضريبي كون تشتت وتناثر النصوص التي توجب مضاعفة السماحات الضريبية في قوانين الموازنة أدى إلى عدم تطبيقها بشكل سليم ودقيق^{xxvi}، فاستقرار النصوص القانونية الضريبية لها دور كبير في تحسن العلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية ، إذ ان صياغة النصوص القوانين الضريبية مهمة صعبة ودقيقة وان التعديل المستمر لهذه القوانين له تأثيرات تنعكس بصورة سلبية على المكلفين بها^{xxviii} فاليقين الضريبي يرتبط بمقبولية النصوص الضريبية من قبل المكلفين، بأن تتصف هذه النصوص بالواقعية والعقلانية فلا يكفي ان تكون القوانين الضريبية واضحة ودقيقة فحسب بل يجب ان تكون مقبولة ايضاً من قبل المكلفين بها فمن المهم أن تكون النصوص الضريبية ثابتة ومستقرة لاتحتمل توسيعاً أو تضيقاً وهذا على خلاف لما سار عليه مشرعنا في تعديله للنصوص الضريبية الخاصة بمنح السماحات فنص المشرع على مضاعفة السماحات للموظفين دون بقية المكلفين غالباً ما يخلق نوعاً من الريبة والشك لدى المكلفين بعدالة واستقرار النصوص الضريبية .

الفرع الثاني

آثار مضاعفة السماحات على الحصيلة الضريبية

The second branch

The effects of doubling tax allowances on the tax outlet

التعديلات التشريعية التي ظهرت في الأونة الأخيرة والتي تضمنت منح المكلفين المزيد من السماحات الضريبية تعد احد الأسباب التي أدت إلى تدني حصيلة الإيرادات الضريبية إذ تؤثر مضاعفة السماحات الضريبية بشكل أو بآخر على الحصيلة الضريبية ، وفي النظام الضريبي العراقي ونتيجة لظروف التي تمر بها الدولة ولتفعيل دور الضرائب لمواجهة النفقات العامة فقد جرت عدة تعديلات في السماحات الضريبية الممنوحة للمكلف منذ عام 2008 ، فمن خلال استقراء نصوص قوانين الموازنات العامة العراقية لاحظنا فيها اقدام المشرع على حشر نصوص توجب مضاعفة السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين بموجب ملحقات الموازنة وقد بينا ان هذا يهدر اليقين الضريبي فضلاً على ذلك ان الحاق النصوص الضريبية في قوانين الموازنة العامة يؤدي إلى ضياع الموارد المالية للخزانة العامة وبالتالي الاضرار بالحصيلة الضريبية ، وهذا ما حصل بفعل عندما عمد المشرع

في المادة (20/ أولاً) من قانون الموازنة العامة للسنة 2008 على مضاعفة السماحات الضريبية للموظفين وقد انتهى مفعول هذا النص بنهاية السنة المالية المذكورة انفاً، ولكن ما حصل أن الإدارة المالية استمرت باحتساب هذه السماحات للسنوات 2009, 2010, 2011، دون الاستناد إلى مسوغ قانوني وكان من المفترض أن تستقطع من المكلفين مبالغ مالية تعادل هذه السماحات التي احتسبت لهم دون مسوغ قانوني خلال السنوات المذكورة ، لكن المشرع فضل اعفاء ذمة المكلفين من تلك الديون وذلك بتضمين مشروع الموازنة للسنة المالية 2012 نصاً يفيد بإطفاء الديون المستحقة للحكومة بذمة المكلفين بدفع الضريبة جراء استمرار السلطات المالية بتطبيق المادة المذكورة من 2009/1/1 إلى 2011/12/31 مما ترتب عليه فقدان الخزينة العامة لموارد مالية مستحقة لها^{xxviii}.

المبحث الثاني

تعديل الإعفاءات الضريبية في قوانين الموازنة العامة

The second requirement

Adjustment of tax premises in the budgets of the general budget

من المعلوم أن الضريبة في اغلب الدول تعد مورداً هاماً لتوفير الإيرادات المالية للدولة والاصل هو خضوع الأموال لها ، لكن المشرع يحاول معالجة بعض الآثار المترتبة على الضرائب من خلال منحه الإعفاءات . والإعفاء هو استثناء من هذا الأصل القصد منه تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية^{xxix} ، فالإعفاء من الضريبة نظام تقرره التشريعات المالية الحديثة من أجل بلوغ أهداف تتعدد وتتنوع تبعاً لظروف واحوال كل دولة^{xxx}، فهو إستثناء من نظام فرض الضرائب (مبدأ عمومية الضريبة)^{xxxi} لأن الأصل هو مساهمة كل الافراد أو الأشخاص في تمويل النفقات العامة على حد سواء إلا أن سعي الدولة لتحقيق المنفعة العامة للمجتمع فإنها تسعى دائماً لتحقيق التوازن بين الحصيلة الضريبية من جهة وتحقيق الاستقرار قدر المستطاع في التشريعات الضريبية وعدم ادراج أي نصوص توجب تعديل الإعفاءات الممنوحة للمكلف بطريقة المباغثة أو المفاجئة بدون أن يأخذها المكلف بالحسبان وإذا كان الأصل ان الضريبة تفرض على كل إيراد تتوفر فيه شروط استحقاقها دون استثناء، لكن المشرع في بعض الأحيان يخرج عن هذا المبدأ ويستثني بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة لغرض تحقيق اهداف

معينة منها ما هو اقتصادي أو سياسي أو اجتماعي ، وبما ان الاعفاء هو استثناء من المبدأ المذكور ، فإنه يكون مقيد بشروط معينة ، فلكل اعفاء غاية تبرره وشروط تحكمه ، لذا من الواجب على المشرع بيان الإعفاءات الضريبية بصورة واضحة وبقينة تمنع أي التباس يمكن أن يقع فيه المكلف لكن مسلك المشرع في تعديل الإعفاءات الضريبية بموجب ملحقات الموازنة العامة فيه خرق لقاعدة اليقين الضريبي فعندما يقرر المشرع بعض الإعفاءات في سنة معينة ثم يعود في السنة للاحقة إلى تعديلها أو الغائها فإن ذلك يؤدي إلى الاخلال بمبدأ اليقين ويولد الشعور بعدم المساواة ما بين المكلفين بالتالي دفعهم إلى التهرب الضريبي والاضرار بالحصيلة الضريبية . ونظراً لأهمية الإعفاءات الضريبية للمكلف كونها تشكل داعماً أساسياً له في الاقدام على دفع ما مترتب عليه فهي تشكل استراتيجية تتبعها الدولة لتحقيق النفع العام ، لذا لا بد ان يكون تعديل الإعفاء الضريبي الذي يفرضه المشرع يعمل على تحقيق الاستقرار والثبات للاحكام الضريبية ويعزز الشعور بالعدالة الضريبية وأن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي للمكلفين . لذا سنتعرض في هذا المبحث إلى بيان مفهومها وعناصرها ضمن المطلب الأول ،إما المطلب الثاني نخصه لتوضيح أهمية الاعفاءات الضريبية واثرها في قاعدة اليقين الضريبي .

المطلب الأول

مفهوم الاعفاء الضريبي وعناصره

The first requirement

The concept of tax exemption and its elements

سنحاول في هذا المطلب الوقوف على بيان مفهوم الاعفاء الضريبي ضمن الفرع الأول إما الفرع الثاني سوف نوضح فيه عناصر الاعفاء وعلى النحو التالي :

الفرع الاول

مفهوم الاعفاء الضريبي

The first branch

Tax exemption concept

لدى الرجوع إلى الدراسات القانونية والمالية نرى انها تركز عند وضعها لتعريف الإعفاءات على بيان أنواعها واعتبارات منحها دون التركيز على تعريفها ،أذ تكتفي في الغالب بالاعتماد على المنهجية التشريعية القائمة على أساس التعداد والتحديد ، لكون الضريبة لم تعد اداة لتوفير الموارد المالية للدولة فقط وانما غدت اداة اساسية

تخدم النظام السياسي في الدولة من خلال الاعفاءات الضريبية لتحقيق اهدافها المستقبلية والمتمثلة بارساء القواعد الضريبية^{xxxiii}، ومن اهمها قاعدة اليقين الضريبي التي تمثل احدى اهم الدعائم الرئيسية للنظام الضريبي السليم ، ولقد سار المشرع الضريبي العراقي في هذا المجال حيث لم يضع مفهوم وواضحاً للاعفاء من الضريبة بل اكتفى بتعداد حالاته وبيان انواعه^{xxxiii} ونرى أن مسلك المشرع في عدم وضع تعريف واضح للاعفاء يؤدي إلى وقع السلطة المالية في خلل واربك عند منحها للاعفاءات الضريبية وهذا ما يشكل انتهاكاً لقاعدة اليقين لأنه في حالة عدم وضوح النص الضريبي يلجأ موظفوا السلطة المالية إلى الفقه لغرض تفسيره وهذا التفسير قد يكون في صالح المكلف وفي هذا الحالة سوف يؤدي إلى الاضرار بالسلطة المالية أو صالح الخزانة العامة وهذا يؤدي إلى ظلم وتعسف السلطة المالية للمكلف بالضريبة ، لذا لا بد من صياغة النصوص الضريبية بصورة واضحة وتحقق العلم اليقيني للمكلف بحقوقه وواجباته.

أن الاعفاء الضريبي هو عدم فرض الضريبة على دخل معين ، اما بشكل دائم أو بشكل مؤقت بموجب القانون وتلجأ الدولة إلى هذا الامر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية^{xxxiv} فهو يمثل تنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة وتحصيلها على إيراد خاضع لها اصلاً بموجب القوانين الضريبية^{xxxv} فالاعفاءات الضريبية تشمل دخولاً بكل معنى الكلمة وتخضع للضريبة اصلاً ولكن المشرع قرر استثناءها من الخضوع لضريبة ليس بأعتبارها من تكاليف انتاج الدخل وانما للاعتبارات اخرى ، فالاعفاء الضريبي هو ميزة قانونية تقررها التشريعات ، إما بنص القانون وإما بنص خاص لغرض تحقيق منافع مالية واقتصادية للدولة عن طريق تطوير الصناعة والتجارة وتلافي حالات التهرب الضريبي والازدواج الضريبي^{xxxvi}.

الفرع الثاني عناصر الاعفاء الضريبي The second branch Element of tax exemption

اولاً : الاعفاء ميزة قانونية تمنحها السلطة العامة : تذهب معظم التشريعات الضريبية ومنها مشرنا العراقي إلى ايراد نصوص تمنح من خلالها الاعفاء الضريبي مع مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها البلد وهذه الميزة تحقق منافعها المالية والاقتصادية كتشجيع وتطوير الصناعة والتجارة وتلافي حالات الازدواج الضريبي فميزة الاعفاء تمنحها السلطة العامة وتسعى من ذلك تحقيق المصلحة العامة وهذه المصلحة تستدعي أن تكون السلطة العامة هي

الوحيدة القادرة على فرض الضريبة وتحصيل^{xxxvii} لذا من الضروري ان تراعي السلطة القواعد الضريبية التي يتم الاستناد اليها في فرض الضريبة وواهمها قاعدة اليقين لكن اقدام المشرع على تضمين بعض قوانين الموازنة نصوصاً ذات صبغة مالية تتضمن بعض الاعفاءات وعدم الاستمرار في منحها للسنوات اللاحقة يشكل هدماً لقاعدة اليقين واخلالاً بمبدأ المساواة في تحمل الأعباء العامة. أن السلطة العامة عندما تقرر منح الاعفاءات الضريبية تراعي طبيعة النظام السائد فيها، فالبلدان المتقدمة تلجأ إلى الاعفاء الضريبي كوسيلة لدعم المشاريع الاحتكارية، أما الدولة النامية ومنها العراق فانها تعتمد إلى استخدام الاعفاء كوسيلة لإنعاش التنمية الاقتصادية^{xxxviii}.

ثانياً: الاعفاء الضريبي ميزة تمنح للأشخاص الطبيعية والمعنوية: إن التشريعات الوضعية بنوعها الخاص والعام تسعى دائماً إلى وضع أسس للتفريق بين الأشخاص الطبيعية، والأشخاص المعنوية وذلك حسب الاتجاه الذي تمثله وتبرز ذاته، وكذلك هو الحال فيما يتعلق بالقانون الضريبي، الذي يسعى هو الآخر إلى ابراز ذاتيته المستقلة^{xxxix} على الرغم من كونه جزءاً لا يتجزأ من القانون العام وذلك عن طريق تميزه بين الاشخاص الطبيعية والمعنوية.

وعليه يجوز لنا القول: بأن الاعفاءات المقررة للأشخاص الطبيعية والمعنوية تعد مزايا قانونية تمنح وفق طبيعة النظام التشريعي للدولة، ومدى رغبة هذا النظام في ابراز ذاتية القانون الضريبي عن القوانين الأخرى^{xl}.

ثالثاً: الاعفاء ميزة تمنح لتحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية: أن الإعفاءات من الضريبة تؤكد على حقيقة هامة وهي أن الضريبة لا يقتصر دورها على توفير مصدر مالي فحسب، وإنما هي احد الأدوات الأساسية للضريبة الفاعلة في التوجيه الاقتصادية والاجتماعية، لأجل انه يسعى لتحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية^{xli} لغرض تحقيق التنمية الشاملة وعلى المستويات كافة. إن الأهداف الاجتماعية تتعدد بتعدد حاجات المجتمع، فالاعفاء الضريبي يساهم مساهمة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين عن طريق تقريب الفجوة بين ذوي الدخل المرتفعة وذوي الدخل المنخفضة وذلك من خلال فرض أسعار تصاعدية مرتفعة على ذوي الدخل المرتفعة وفي الوقت نفسه منح الاعفاء الشخصي لذوي الدخل المنخفضة^{xlii} إلى جانب ذلك تستخدم للحد من العادات السيئة أو غير المرغوب فيها في المجتمع مثل الضرائب المفروضة على السجائر والتبغ والسلع الضارة كالخمور من خلال فرض ضريبة عالية للحد من استهلاكها. أما الاعفاءات الاقتصادية فهي وسيلة ناجعة يلجأ إليها المشرع لتحقيق التنمية

الاقتصادية في المجالات الصناعية والزراعية والتجارية، فالاعفاء التجاري مثلاً يهدف إلى تطوير وتشجيع حركة التجارة ويمد الاقتصاد المحلي بالعملات الصعبة ، ويساهم في معالجة العجز في ميزان المدفوعات من خلال التقليل من استيراد السلع الأجنبية عن طريق فرض الضرائب الكمركية على السلع المستوردة^{xliii}. حيث اوجب المشرع في قوانين الموازنة العامة وبصورة متعاقبة على اعفاء كافة البضائع والسلع المستوردة من الرسوم الكمركية بقصد تشجيع حركة التجارة، أما الاعفاء الصناعي يستخدم كأداة لحماية وتطوير الصناعة المحلية وتوسعها وانشاء صناعات استراتيجية جديدة ومرغوبة فيها تمم الاقتصاد بما يحتاج اليه من العملات الصعبة^{xliiv} لهذه الإعفاءات أثرها على اطراف العلاقة الضريبية و بالخصوص المكلف فهي تشكل حافزاً مهماً له لتسديد الضريبة بصورة طوعية ومستمرة وتجنب حالات التحايل والهروب من دفع الضريبة ، وتساهم هذه الإعفاءات في زيادة الحصيلة الضريبية التي تؤول إلى الخزانة العامة للدولة لذا لا بد من علم المكلف بها بصورة مؤكدة وواضحة من حيث مقدارها، وأسباب الاعفاء منها .على الرغم من الأهمية البالغة للإعفاءات الضريبية الواردة في قوانين الموازنة العامة لكنها تخالف قاعدة اليقين الضريبي الواجب مراعاتها عند صياغة النصوص الضريبية وعلى النحو الذي اختطته الأنظمة الضريبية المقارنة بتجميعها للنصوص الضريبية في مجموعة قانونية واحدة ، خلافاً لتشريع الضرائب المباشرة في العراق إذ نجدها مشتتة في العديد من القوانين الضريبية وأخرى غير ضريبية كما لاحظنا في قوانين الموازنة العامة ، ويعزى سبب ذلك إلى التغيرات المستمرة التي تحدث في الشؤون الضريبية إنعكاساً للأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية والحاجة الماسة إلى الموارد المالية^{xliv}.

المطلب الثاني

أهمية الإعفاءات الضريبية وأثرها في قاعدة اليقين الضريبي

The second Requirement

The importance of tax exemptions and their impact on the certainty base

الفرع الأول

أهمية الإعفاء الضريبي

The first branch

The importance of tax exemption

أن الإعفاء الضريبي في غاية الأهمية بالنسبة للمكلف كونه يشكل حافزاً له للاقدام على دفع الضريبة ، لكن مما يلاحظ عليه لجؤ المشرع إلى تضمين قوانين الموازنة نصوصاً تقضي بتعديل الإعفاءات الضريبية بصورة مستمرة سواء كان هذا التعديل بأضافة بعض النصوص أو الغائها ، وهذا ما يدفعنا إلى التساؤل عن ما مدى انسجام الاعفاءات الضريبية الواردة في ملحقات الموازنة مع قاعدة اليقين الضريبي ؟ أن هذه النصوص تشكل خرقاً لقاعدة اليقين الضريبي للأسباب عدة منها : منها أن مضمون قاعدة اليقين الضريبي توجب عدم إجراء التعديلات المستمرة على التشريع الضريبي مما يجب مراعاة استقرار المعاملات الضريبية وحصر التعديلات في أضيق مجال^{xlvi} فضلاً عن كون الحاق مثل هذه النصوص بقوانين الموازنة العامة يؤدي إلى عدم اتباع الاجراءات اللازمة لسن القانون الضريبي أو اجراءات التعديلات الضرورية عليه ويساهم في تأخر في اقرار الموازنة العامة لكون هذه النصوص تحتاج إلى وقت طويل لغرض مناقشتها والاتفاق على مضمونها ومنها ماأشارت إليه بعض قوانين الموازنة العامة من نصوص تتضمن الاعفاء من لأعباء المالية ومنها المادة (35/ب) التي اشارت إلى اعفاء كافة المواد والمكونات لأي من منتجات توليد الطاقة الكهربائية والميكانيكية من الطاقة الشمسية والرياح من كافة الرسوم والملفت للانتباه ان هذا النصوص الجديدة زجها المشرع العراقي ضمن قانون الموازنة العامة لسنة المالية 2017 ولم يرد ذكرها في قوانين الموازنة السابقة (2015 ، 2016) كما اشار قانون الموازنة العامة لسنة 2021 على اعفاء شركات القطاع المختلط من دفع الرسوم الكمركية^{xlviii} بعدما كان هذا الاعفاء قاصراً على شركات القطاع العام ، فأضافة مثل هذه النصوص ضمن ملحقات الموازنة يخالف جوهر قاعدة اليقين كونها تقحم في قوانين الموازنة احكام دخيلة عليها ، بعيدة عن جوهرها مما ولد أثراً سلبية في مالية الدولة لكون الملحقات تحوي مسائل بالغة الأهمية ومنها ما يتعلق بالاعفاء الضريبي ، وهذه الملحقات لاتقرر إلا بعد تأني وترو بعيد ، وهذا غير متحقق لكون السلطة التشريعية غالباً ما تتناول الملحقات في الموازنة برمتها بسرعة وعجالة لكي تتمكن من إقرارها قبل بداية السنة المالية الجديدة^{xlviii} أضافة إلى هذا كله إن زج نصوص بالموازنة العامة لا تمت إليها بصلة مباشرة ينطوي على المساس باستقلال قانون الموازنة ، فالأخير هو قانون مستقل له ذاتيته الخاصة ، فمتلماً لا يُستساغ أن نلحق بالقانون الضريبي نصوصاً تتضمن تقديراً للنفقات والايرادات العامة لكون هذه النصوص لاتنتهي إلى القانون الضريبي ، وتجد مستودعها الطبيعي في قانون الموازنة ، فبالمثل أيضاً لايجوز أن نلحق بقانون الموازنة أي نصوص ضريبية ، لكون وجودها ينال من استقلال هذا القانون وينتقص من ذاتيته المستقلة^{xlix} .

الفرع الثاني
استقرار سياسة الاعفاء الضريبي واثرها على قاعدة اليقين الضريبي
The second branch
Stability and exploitation of the tax exemption on the
certainty base

يعد استقرار أحكام الإعفاءات الضريبية من الأمور الهامة التي يتعين أخذها في الحسبان ، إذ ان استقرار الإعفاءات يؤدي إلى استقرار العمل الضريبي من جانب ، فضلاً عن بث الثقة لدى المكلفين من جانب آخر ، فلا يكون هناك تخوف من تعديل التشريع في أي وقت وبصورة عشوائية وغير مدروسةⁱ، إذ ان إدخال تعديلات كثيرة ومستمرة على القوانين الضريبية تترتب عليه اثار سلبية كونها تؤدي إلى إرباك عمل الجهة المنفذة للقانون الضريبي كونها المختصة بالكشف عن مواطن الغموض والابهام ، فكثرة التعديلات المستمرة على النصوص الضريبية تؤدي إلى عدم قدرة الادارة الضريبية على ملاحقتها وتسبب في عجز المنفذين عن الإلمام بكل التعليمات والتفسيرات التي تصدرها الادارة المذكورةⁱⁱ إذ ان من اهم الآثار المترتبة على تعديل الاعفاءات الضريبية بموجب قوانين الموازنة العامة هو اهدار وانتهاك لقاعدة اليقين الضريبي ، فتعديل الاعفاءات (بالحذف أو الاضافة) لسنة معينة وعدم النص على الاستمرار في تعديل الاعفاء يشكل اجحافاً بحق المكلف الضريبي ويولد شعوراً بعدم المساواة كونه يجعل المكلف لايعلم بالتزاماته الضريبية علماً يقينياً والسبب في ذلك يرجع إلى ادراج نصوص ضريبية جديدة و التعديل والتغيير الحاصل سنوياً في قوانين الموازنة العامة ، كما يترتب عليه حرمان الخزانة العامة من مواردها واحداث خلل وارباك في النظام المالي والقانوني للدولة ويترك أثراً في تطبيق التشريعات المالية والضريبية بشكل عام وهو ما حصل فعلاً عندما لجأ المشرع إلى تضمين ملحقات الموازنة العامة نصوصاً توجب مضاعفة مبلغ السماحات الضريبية للموظفين في المادة (20) من قانون الموازنة العامة لسنة 2008 أذ أدى ذلك إلى اختلاط الامور على الادارة الضريبية فاستمرت على تطبيق نص المادة (20) خلال السنوات (2009-2011) في حين كان من اللازم أن يعاد العمل بأحكام ضريبة الدخل النافذ كونه ينطوي على احكام دائمة وليست مؤقتة كقوانين الموازنة العامةⁱⁱⁱ إضافة إلى ذلك ان زج النصوص التي توجب تعديل الاعفاءات الضريبية بملحقات الموازنة العامة له اثاره الوخيمة على الايرادات الضريبية ولاسيما اذا علمنا ان مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في العراق كانت ولا تزال متدنية على مر السنواتⁱⁱⁱ فمن الضروري التنسيق بين الاعفاءات المقرر منحها وبين الحصيلة الايرادية لتغطية موازنة الدولة

لأن اضافة أي اعفاءات جديدة يمثل في حقيقة الامر تنازل من قبل الدولة عن حقها في تحصيل الضريبة عن نشاط أو مشروع معين وهذا الامر بدون شك يؤثر على الحصيلة الضريبية اللازمة لتغطية نفقات الدولة ، وعلى ذلك يتعين أن يؤخذ بنظر الاعتبار عند التخطيط للاعفاء أن يتضمن الأمر توسيع قاعدة المجتمع الضريبي بالحصص الشامل ، وسد منافذ التهرب الضريبي ، فلا تتأثر الحصيلة ولا موازنة الدولة بالإعفاء المزمع تقريره أو الغائه^{liv}. لذا نؤكد على حتمية استقرار احكام الاعفاءات الضريبية وان إلا تقرر إعفاءات جديدة أو تعدل أو تلغى اعفاءات قائمة ، إلا بعد دراسة محكمة ومستفيضة، لأن الاصل هو الخضوع للضريبة وتقرير أي اعفاء أو الغائه لا بد أن يكون له ما يؤيده من اسانيد ومبررات ، فضلاً عن اختيار التوقيت المناسب لإجراء هذه لتعديلات لتحقيق التوازن بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين .

الخاتمة Conclusion

بعد ختام بحثنا تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات ووردت بعض التوصيات آملين من مشرّعنا الأخذ بها .

أولاً// الاستنتاجات

1. استقرار سياسية الإعفاءات الضريبية من الأمور الهامة التي يتوجب أخذها بنظر الاعتبار لكون استقرار النصوص الضريبية يؤدي إلى استقرار العمل الضريبي من جانب ، فضلاً عن بث الثقة لدى المكلفين من جانب وتحفيزهم على دفع الضريبة المترتبة عليهم وعدم التهرب منها .
2. أن المشرع العراقي سلك مسلك غير محمود من الناحيتين المالية والقانونية عندما ادرج بقوانين الموازنة العامة نصوص ضريبية تفرض مضاعفة السماحات أو تعديلات الإعفاءات الضريبية اذ كان من الاجدر دراسة وافية للسماحات الضريبية في ضوء أهميتها والوضع الاقتصادي اجمالاً وان يكون النص عليها في تشريع ثابت وليس سنوي
3. من الضروري ان تراعي السلطة المالية القواعد الضريبية التي تستند اليها في فرض الضرائب وتقديرها وأهما قاعدة اليقين الضريبي لكن الملفت للانتباه لجوء مشرّعنا وبصورة مستمرة على تضمين قوانين الموازنة العامة نصوص ذات صبغة مالية كالنصوص التي تفرض زيادة السماحات الضريبية أو تعديل الإعفاءات الضريبية وعدم الاستمرار في منحها وهذا ما شكل هدم لقاعدة اليقين الضريبي واخلاقاً بمبدأ المساواة في تحمل الأعباء العامة
4. قيام المشرع بالحاق قوانين الموازنة العامة نصوصاً تستوجب مضاعفة السماحات الضريبية الممنوحة للموظفين كنص المادة (20) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2008 والمادة (44) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2013 وقد لاحظنا ان المشرع لم يستمر على مضاعفة السماحات في قوانين الموازنات للسنوات 2009-2010-2011 وهذا يثير الغموض واللبس ويهدر المعنى الفعلي لقاعدة اليقين الضريبي.
5. سياسة الإعفاءات الضريبية بمختلف اشكالها التي تم ذكرها ضمن ملحقات الموازنة كإعفاء الضرائب الكمركية تسبب للحاق اضرار بالموازنة العامة فهي أحد أسباب فقدان جزء من الإيرادات الهامة للموازنة .

6. لاحظنا ارباك المشرع في صياغته لنصوص الضريبية التي تؤكد زيادة السماحات، فنراه في بعض النصوص ذكر كلمة موظف وفي نصوص أخرى حذفها وهذا الامر يثير الغموض لذا يتطلب من مشرعنا الابتعاد عن تعديل القوانين بهذه الطريقة وإصدار التعديلات بالطرق القانونية السليمة

ثانياً// التوصيات

1. حتمية استقرار احكام الإعفاءات الضريبية وان إلا تقرر إعفاءات جديدة أو تعديل أو تلغى إعفاءات قائمة إلا بعد دراسة محكمة ومستفيضة فلا بد من ان يكون لكل اعفاء غاية تبرره للتحقيق التوافق والتوازن بين مصلحة الخزانة العامة ومصلحة المكلفين لذا لا بد ان تكون الإعفاءات محصورة ومحددة بموجب قوانين موضوعية مدروسة دراسة وافية من النواحي كافة وبخاصة الاقتصادية منها .
2. ندعو مشرعنا العراقي على النص بشكل صريح في دستور 2005 على منع اقحام نصوص ضريبية كالنصوص الخاصة بمضاعفة السماحات أو تعديل الإعفاءات ضمن ملحقات الموازنة العامة .
3. ضرورة اتسام التشريعات الضريبية بالاستقرار والثبات وان تجرى التعديلات عند الضرورة لكون كثرة التعديلات من شأنها أن تربك الفهم وتزيد القانون غموضاً وابهاماً وتجعل من عملية تطبيقه عملية تكتنفها بعض الصعوبات .
4. من المهم الربط بين قاعدة اليقين الضريبية وثبات النصوص الضريبية واستقرارها، كون علم المكلف بالاحكام الضريبية لن يتحقق إذا تغيرت هذه النصوص باستمرار فالتعديلات التي تطرأ على هذه الاحكام ينبغي ان تكون في أضيق الحدود حتى لا تضايق الخاضعين للضريبة.

الهوامش (Footnotes)

- i - عباس مفرج فحل ، موقف المشرع العراقي من الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات في إطار قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق – جامعة النهرين ، 2008، ص121.
- ii - علاء حسين علوان ، العوامل المؤثرة في حصيللة ضريبة الدخل في العراق ، بحث دبلوم عالي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد ، 2005 ، ص53
- iii - أ.م.د. صلاح صاحب شاكر البغدادي و أحمد كاظم سندو الحسنوي، أثر تغير الاسعار الضريبية والسماحات الشخصية في الحصيللة الضريبية ، بحث منشور في مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (17) ، العدد (3) ، 2015 ، ص 226. منشور على الموقع الالكتروني <https://iraqjournals.com> وقت الزيارة 9,30ص تاريخ الزيارة 2021/8/25
- iv - أ.م.د. عبد الرؤوف الصافي ، ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية ، مجلد (23) ، العدد (1) ، 2008، ص22-51.
- v - د.علي هادي عطية الهلالي ، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير ، كلية القانون – جامعة بغداد ، 2001، ص154
- vi - انظر الفصل الثامن – المادة الثانية عشر من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982
- vii - حسام الدين عبد الرزاق حسين الفرطوسي ، تحقق دين الضريبة على أرباح الاعمال التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير ، كلية القانون- جامعة بغداد ، 2014 ، ص 143.
- viii - نور حمزة حسين الدراجي ، مبدأ شخصية الضريبة وأساسه القانوني في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق جامعة النهرين ، 2004 ، ص 39.
- ix - د.خالد الشاوي ، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، منشورات جامعة قاريونس – بنغازي ، بدون سنة نشر ، ص 238. وينظر كذلك حسن محمد علي ، قانون ضريبة الدخل وتطبيقاته في العراق ، بغداد ، مطبعة المعارف ، 1946، ص149
- x - انظر حسن عداي الدجيلي ، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 ، ط1 ، مطبعة عصام ، بغداد ، 1988 ، ص 129
- xi - نصت المادة (20/اولاً) (تضاعف مبلغ السماحات الضريبية للموظف ضمن البند (1) من المادة 12 من قانون ضريبة الدخل المعدل بموجب البند (2) من القسم (2) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم 49 لسنة 2004)
- xii - نصت المادة (35) من قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2016 (يتم زيادة مبلغ السماحات الضريبية للمكلف ضمن البند(1) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل بموجب القسم (2) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (49) لسنة 2004 بنسبة (25%) خمس وعشرون من المائة)
- xiii - ينظر على سبيل المثال :المادة (10) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2017.
- xiv - سعود جايد مشكور واخرون ، المحاسبة الضريبية (أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق)، ط1، مطبعة دار الضياء ، النجف الاشرف ، 2014 ، ص 76. منشور على الموقع الالكتروني <https://researchgate.com> وقت الزيارة 9,36ص تاريخ الزيارة 2021/3/8
- xv - د. عمار فوزي كاظم المياحي ، الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 ، ط1 ، المطبعة المصرية للنشر والتوزيع ، 2019 ، ص26

- xvi - سعود جايد مشكور واخرون ، المصدر سابق ، ص 76.
- xvii - د. مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ -دراسة مقارنة) القسم الأول ، بغداد ، 1997، ص 120.
- xviii - قيصر يحيى جعفر الربيعي ، السلطة التقديرية للادارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي ، رسالة ماجستير ،كلية القانون -جامعة بغداد ، 2004، ص 174 .
- xix - محمد حسين محمد ، السماحات الضريبية وأثرها على أداء ضريبة الدخل في العراق خلال فترة الحصار الجائر (دراسة نظرية قانونية واقتصادية) ، المجلة العراقية للعلوم الإدارية ، مجلد (2) العدد(7و8) ، 2004-2005 ، ص 138
- xx - أ.م.د صلاح صاحب شاكر البغدادي، احمد كاظم سندو الحسنوي، مصدر سابق ، ص 229.
- xxi - الفقرة (اولاً) من المادة (20) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2008
- xxii - أثر طة محمد ، مدى دستورية تشريعات الضرائب المباشرة في العراق ، اطروحة دكتوراه ،كلية الحقوق - جامعة النهرين ، 2016 ، ص 154.
- xxiii - عباس مفرج الفحل ،موقف المشرع العراقي من الضريبة على الرواتب والمخصصات ... ، مصدر سابق ، ص 135..
- xxiv - د.كمال أنور يابه ، د. صلاح الدين أحمد محمد أمين ، أثر السماحات الشخصية والعائلية على إداء ضريبة الدخل في العراق (إقليم كردستان - العراق نموذجاً) بحث منشور منشور في مجلة دراسات قانونية وسياسية ، السنة السادسة ، العدد(12) ، ص 24
- xxv - زهراء عبد الحافظ محسن الاسدي ، السماحات الشخصية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 ، رسالة ماجستير كلية الحقوق - جامعة النهرين ، 2003، ص 58
- xxvi - حيدر فاضل كاظم ، علاء الدين برع جواد ، السياسة الضريبية في العراق المعوقات والمعالجات (دراسة مقارنة) ، بحث منشور في مجلة الطريق التعليمية والعلوم الاجتماعية ، مجلد (6) ، العدد (8) ، 2019 ، ص 244. منشور على الموقع الالكتروني <https://www.researchgate.net>. وقت الزيارة 10م 2021/7/6
- xxvii - لقاء عبد السادة جالي ، الأمن القانوني للمكلف الضريبي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير ،كلية القانون - الجامعة المستنصرية ، 2020، ص 38
- xxviii - د.رائد ناجي أحمد و 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) ، العدد(20) ج 1 ، 2017، ص 328-329. منشور على الموقع الالكتروني <https://www.researchgate.net> وقت الزيارة 10م 2021/7/10
- xxix - Richard m. Bird taxation in developing countries fourth edition John Ttopins universty press ، 1990 ، P132.
- xxx - د.سعد بسيسو ، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي ، مطبعة التقيض ، بغداد ، 1950، ص 221.
- xxxi - د. دسمير صلاح الدين حمدي ، المالية العامة ، ط1، منشورات زين الحقوقية ، 2015، ص 166
- xxxii - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة) ، أطروحة دكتوراه ،كلية القانون -جامعة الموصل ، 2005، ص 60

- xxxiii - علاء حسين مؤنس العبودي ، تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (1990-2010) ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2015، ص 77
- xxxiv - أ.م. قاسم محمد عبد للة البعاج ، نجم عبد عليوي الكرعاوي ، دور الإعفاءات الضريبية في تشجيع وجذب الاستثمارات الأجنبية (دراسة تطبيقية في هيئة استثمار الديوانية) ، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 40، 2014، ص 311. منشور على الموقع الالكتروني <https://iasj.net> وقت الزيارة 5,30ص تاريخ الزيارة 2021/5/12
- xxxv - ميس ياسر إبراهيم، الاعفاءات الضريبية وأثرها على تحقيق الأهداف الضريبية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2017، ص 23
- xxxvi - سهيلة عبد الزهرة مستور جبار الحجيمي، كفاءة الإعفاءات الضريبية في تشجيع الاستثمار الصناعي الخاص في الاقتصاد العراقي (1980-1997) رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية ، 2003، ص 18
- xxxvii - ميس ياسر إبراهيم ، مصدر سابق ، ص 24.
- xxxviii - بان عبد الكاظم عبد العالي ، دور ضريبة الدخل في تحقيق الاهداف الاقتصادية في العراق ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2016 ، ص 51.
- xxxix - خيرى إبراهيم مراد ، المعاملة الضريبية لشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير ، كلية القانون – جامعة بغداد ، 2004، ص 139-140
- xl - محمد سامي العسلي ، الإعفاءات الضريبية ، رسالة ماجستير ، كلية القانون – جامعة الموصل ، 2004 ، ص 81
- xli - عمر حسام عباس الصراف ، دور الضريبة الانتقالية على السلع الضارة في الحصيلة الضريبية ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2019 ، ص 42.
- xlii - د. عمار فوزي كاظم المياحي ، الاعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 ، مصدر سابق ، ص 29.
- xliii - سهاد كشكول عبد ، حسين عاشور العتايي ، دور الاعفاء الضريبي في جذب الاستثمار الأجنبي وإمكانية تفعيله في الاقتصاد العراقي ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مجلد (7) ، العدد (18) ، الفصل الأول، 2012، ص 40. منشور على الموقع الالكتروني <https://researchgate> وقت الزيارة 2م تاريخ الزيارة 2020/12/11
- xliv - سهيلة عبد الزهرة مستور جبار ، مصدر سابق ، ص 20-22
- xliv - عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق – جامعة النهدين ، 2003 ، ص 85.
- xlvi - م. د. عبيد خيون الخفاجي و م.م عبد الأمير زامل لطيف ، الإعفاءات الضريبية وأثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية) ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مجلد (12) ، العدد(41) الفصل الرابع، 2017، ص 225. منشور على الموقع الالكتروني <https://researchgate.net> وقت الزيارة 2م تاريخ الزيارة 2020/12/11
- xlvi - ينظر المادة (34) من قانون الموازنة العامة لسنة 2021.
- xlviii - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة ، ط1 ، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008 ، ص 299. وكذلك محمد عبد للة العربي ، ميزانية الدولة ، ط1، مطبعة المعارف بغداد ، 1954، ص 44.

-
- xlix حيدر وهاب عبود ، ملحقات الموازنة العامة واثارها السلبية في المالية العامة العراقية ، دار المسلة للطباعة والنشر ، ط1 ، بيروت ، 2019، ص 46
- ¹ - د. عادل التابعي الغزناوي، تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية واتجاهات لزيادة فعاليتها ، بحث منشور في مجلة المال والتجارة ، المجد / العدد 585، 2018 ، ص 39. منشور على الموقع الإلكتروني seseach.mandumah.net وقت الزيارة 8ص تاريخ الزيارة 2021/4/18
- li - راند ناجي احمد ، التهرب الضريبي مع اشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق- جامعة النهرين 2000، ص 48
- lii - ايناس عبد الحسين ارحيمة، الحدود الدستورية في سن القوانين الضريبية ، رسالة ماجستير ، كلية القانون-الجامعة المستنصرية ، 2018، ص 77.
- liii - أ.د احمد خلف حسين ، م.م شيماء فارس محمد ، السياسة الجبائية في العراق ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ، مجلد (1) العدد (3) ، الجزء (1) ، 2017، ص9. منشور على الموقع الإلكتروني <https://www.iasj.net> وقت الزيارة 1م تاريخ الزيارة 2021/7/2
- liv - د. عادل التابعي الغزناوي، مصدر سابق ، ص 38

المصادر Sources

المصادر العربية

أولاً: الكتب العربية

- I. حسن عداي الدجيلي ، شرح قانون ضريبة الدخل العراق رقم 113 لسنة 1982 ، ط1 ، مطبعة عصام ، بغداد ، 1988
- II. د.حيدر وهاب عبود ، ملحقات الموازنة العامة واثارها السلبية في المالية العامة العراقية ، دار المسلة للطباعة والنشر ، ط1 ، بيروت ، 2019
- III. حسن محمد علي ، قانون ضريبة الدخل وتطبيقاته في العراق ، بغداد ، مطبعة المعارف ، 1946،
- IV. خالد الشاوي ، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، منشورات جامعة قارونس – بنغازي ، بدون سنة نشر
- V. سعود جايد مشكور واخرون ، المحاسبة الضريبية (أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق)، ط1، مطبعة دار الضياء ، النجف الاشرف ، 2014
- VI. د.سعد بسيسو ، موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي ، مطبعة التقيض ، بغداد ، 1950.
- VII. د.سمير صلاح الدين حمدي ، المالية العامة ، ط1، منشورات زين الحقوقية ، 2015،
- VIII. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة ، ط1 ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2008
- IX. د.عمار فوزي كاظم المباحي ، الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 ، ط1 ، المطبعة المصرية للنشر والتوزيع ، 2019
- X. د.محمد عبد للة العربي ، ميزانية الدولة ، ط1، مطبعة المعارف بغداد ، 1954،
- XI. د.مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ –دراسة مقارنة) القسم الأول، بغداد، 1997،

ثانياً: الاطاريح و الرسائل:

- I. أثير طة محمد ، مدى دستورية تشريعات الضرائب المباشرة في العراق ، اطروحة دكتوراه ،كلية الحقوق – جامعة النهرين ، 2016
- II. ايناس عبد الحسين ارحيمة، الحدود الدستورية في سن القوانين الضريبية ، رسالة ماجستير ،كلية القانون-الجامعة المستنصرية ، 2018،
- III. حسام الدين عبد الرزاق حسين الفرطوسي ، تحقق دين الضريبة على أرباح الاعمال التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير ،كلية القانون- جامعة بغداد ، 2014.
- IV. خيري إبراهيم مراد ، المعاملة الضريبية لشخص غير المقيم في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير ، كلية القانون – جامعة بغداد ، 2004
- V. د.رائد ناجي احمد ، التهرب الضريبي مع اشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ،كلية الحقوق- جامعة النهرين 2000

- .VI زهراء عبد الحافظ محسن الاسدي ، السماحات الشخصية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 ، رسالة ماجستير كلية الحقوق – جامعة النهرين ، 2003
- .VII سهيلة عبد الزهرة مستور جبار الحجيمي، كفاءة الإعفاءات الضريبية في تشجيع الاستثمار الصناعي الخاص في الاقتصاد العراقي (1980-1997) رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية ، 2003،
- .VIII عباس مفرج فحل ، موقف المشرع العراقي من الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات في إطار قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق – جامعة النهرين ، 2008
- .IX علي هادي عطية الهلالي ، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير ، كلية القانون – جامعة بغداد ، 2001
- .X عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق – جامعة النهرين ، 2003
- .XI عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة) ، أطروحة دكتوراه ، كلية القانون – جامعة الموصل ، 2005
- .XII قيصر يحيى جعفر الربيعي ، السلطة التقديرية للادارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي ، رسالة ماجستير ، كلية القانون – جامعة بغداد ، 2004،
- .XIII لقاء عبد السادة جالي ، الأمن القانوني للمكلف الضريبي (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير ، كلية القانون – الجامعة المستنصرية ، 2020،
- .XIV محمد سامي العسلي ، الإعفاءات الضريبية ، رسالة ماجستير ، كلية القانون – جامعة الموصل ، 2004
- .XV ميس ياسر إبراهيم، الاعفاءات الضريبة وأثرها على تحقيق الأهداف الضريبية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2017،
- .XVI نور حمزة حسين الدراجي ، مبدأ شخصية الضريبة وأساسه القانوني في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق جامعة النهرين ، 2004

ثالثاً: البحوث والمجلات :

- I .د.احمد خلف حسين ، م.م شيماء فارس محمد ، السياسة الجبائية في العراق ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للحقوق ، مجلد (1) العدد (3) ، الجزء (1) ، 2017،
- .II بان عبد الكاظم عبد العالي ، دور ضريبة الدخل في تحقيق الاهداف الاقتصادية في العراق ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2016
- .III حيدر فاضل كاظم ، علاء الدين برع جواد ، السياسة الضريبية في العراق المعوقات والمعالجات (دراسة مقارنة) ، بحث منشور في مجلة الطريق التعليمية والعلوم الاجتماعية ، مجلد (6) ، العدد (8) ، 2019
- .IV .د.راند ناجي أحمد و 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) ، العدد(20) ج1 ، 2017
- .V .سهاد كشكول عبد ، حسين عاشور العتابي ، دور الاعفاء الضريبي في جذب الاستثمار الأجنبي وإمكانية تفعيله في الاقتصاد العراقي ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مجلد (7) ، العدد (18) ، الفصل الأول ، 2012،

- .VI أ.م.د.صلاح صاحب شاكر البغدادي و أحمد كاظم سندو الحسنواوي، أثر تغير الأسعار الضريبية والسماحات الشخصية في الحصيلة الضريبية ، بحث منشور في مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (17) ، العدد (3) ، 2015
- .VII علاء حسين علوان ، العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق ، بحث دبلوم عالي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد ، 2005
- .VIII علاء حسين مؤنس العبودي ، تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات (1990-2010) ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2015
- .IX إ.م.د. عبد الرؤوف الصافي ، ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية ، مجلد (23) ، العدد (1) 2008،
- .X د. عادل التابعي الغزناوي، تحليل وتقييم الإعفاءات الضريبية واتجاهات لزيادة فعاليتها ، بحث منشور في مجلة المال والتجارة ، المجلد / العدد 585، 2018
- .XI عمر حسام عباس الصراف ، دور الضريبة الانتقالية على السلع الضارة في الحصيلة الضريبية ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2019
- .XII م.د. عبید خيون الخفاجي و م.م. عبد الأمير زامل لطيف ، الإعفاءات الضريبية وأثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة ميدانية) ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مجلد (12) ، العدد(41) الفصل الرابع، 2017
- .XIII أ.م. قاسم محمد عبد للة البعاج ، نجم عبد عليوي الكرعوي ، دور الإعفاءات الضريبية في تشجيع وجذب الاستثمارات الأجنبية (دراسة تطبيقية في هيئة استثمار الديوانية) ، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 40، 2014
- .XIV د.كمال أنور يابه ، د. صلاح الدين أحمد محمد أمين ، أثر السماحات الشخصية والعائلية على إداء ضريبة الدخل في العراق (إقليم كردستان – العراق نموذجاً) بحث منشور منشور في مجلة دراسات قانونية وسياسية ، السنة السادسة ، العدد(12)
- .XV محمد حسين محمد ، السماحات الضريبية وأثرها على أداء ضريبة الدخل في العراق خلال فترة الحصار الجائر (دراسة نظرية قانونية واقتصادية) ، المجلة العراقية للعلوم الإدارية ، مجلد (2) العدد(7و8) ، 2004-2005

رابعاً: القوانين

- i. قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982
- ii. قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2008
- iii. قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة المالية 2016
- iv. قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2017
- v. قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2021

خامساً: المصادر الأجنبية

- i. Richard m. Bird taxation in developing countries fourth edition John Ttopins universty press 1990،