

## ملحقات الموازنة العامة واثرها في مبدأ اليقين الضريبي

أ.د. رجاء الشريف.  
الجامعة الإسلامية - لبنان  
مدرس مساعد. وجدان حسين علي.  
طالبة دكتوراه - الجامعة الإسلامية لبنان

المستخلص:

بالنظر لأهمية الالتزام الضريبي فإن من الضروري ان تكون القواعد القانونية المؤطر لهذا الالتزام واضحة بشكل يقيني لا غموض فيها ولا تحكم، فيعلم المكلف المخاطب بها حدود التزاماته، من اجل ان يحدد وضعه وموقفه المالي، ويعلم مدى ما يقع على عاتقه من ضرائب. الا ان ما يخالف ذلك ان الموازنة العامة للدولة قد تلحق بها قبل أو بعد تشريعها مجموعة من الإضافات أو التعديلات، لا تتعلق في أصلها بموضوع الموازنة العامة، الا ان ادراجها يتم من قبل السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية لتحقيق مجموعة من الغايات بالنسبة لكل منهما، بما يعني ان هذه القواعد لا ترتبط حقيقة بالموازنة العامة، وسوف نحاول في هذا البحث توضيح احكام هذه الملحقات واثرها على مفهوم اليقين في المجال الضريبي.

الكلمات المفتاحية: فرسان الموازنة، الضريبية، اليقين القانوني.

## Public budget supplements and their impact on the principle of tax certainty

Professor. Dr. Rija Al-Sharif.  
Assistant Instructor. Wijdan Hussein Ali.

### Abstract

For the importance of the tax obligation, it is necessary that the legal rules framing this obligation are clear with certainty, no ambiguity and no control, so the taxpayer knows the limits of his obligations, in order to determine his financial situation and position, and knows the extent of the taxes that fall on him. On the contrary, the general budget of the state may be supplemented before or after its legislation by a set of additions or amendments, not originally related to the subject of the general budget, but their inclusion is made by the legislative authority or the executive authority to achieve a set of goals for each of them, which means that these rules are not really related to the general budget, and we will try in this research to clarify the provisions of these appendices and their impact on the concept of certainty in the

tax field.

**Keywords:** Budget rider, tax, legal certainty.

### المقدمة

يمثل اليقين القانوني أحد الأسس التي تقوم عليها الدولة القانونية، كما إنه يعد أيضا ضمانا وحماية تهدف إلى تحقيق الاستقرار في المجال القانوني، ومنع أي تغيير يتم بصورة تحكمية في تطبيق القانون، وهو يعني ضرورة أن تلتزم السلطات العامة بتحقيق قدر من الثبات ولو بصورة نسبية للعلاقات القانونية المتعددة، من أجل سيادة الأمن والطمأنينة في نفوس أطراف تلك العلاقات، فيكون لهم أن يتصرفوا باطمئنان على هدي التشريعات القائمة وقت إجراء تصرفاتهم، كما يكون لهم ترتيب أوضاعهم في ضوءها من دون الشعور بالقلق والخوف لمفاجآت مباغطة تصدر من السلطة العامة، فتعصف بذلك الأمن والطمأنينة في نفوسهم وتؤثر في استقرار مراكزهم القانونية، وترتكب علاقاتهم القانونية.

وهذا الأمر يستتبع أن تكون الضريبة واضحة للمكلف، مفهومة في نصوص التكاليف، فيستطيع أن يعلم على نحو جازم الوعاء الضريبي ومقدار مبلغ الضريبة وطريقة تحصيلها وجبايتها، وأن توضع بين يديه القواعد التي تمكنه من التقاضي في مجال فرض الضريبة بصورة واضحة من غير غموض في تشريعها ولا تعقيد في صياغتها<sup>(١)</sup>.

فالقواعد التي تتعلق بالالتزام الضريبي لا بد أن تكون واضحة بشكل يقيني لا غموض فيها ولا تحكم، فيعلم المكلف المخاطب بها حدود التزاماته، من أجل أن يحدد وضعه وموقفه المالي، ويعلم مدى ما يقع على عاتقه من ضرائب<sup>(٢)</sup>،

وعند وضع الموازنة العامة للدولة قد تلحق بها قبل أو بعد تشريعها مجموعة من الإضافات أو التعديلات، ويتم إدخال هذه الملحقات من أجل توفير تمويل إضافي لمشاريع أو برامج جديدة، أو لتغطية تكاليف غير متوقعة، أو لتعديل توزيع الموارد المالية بين القطاعات المختلفة. كما أن مفهوم ملحقات الموازنة العامة يتسع ليشمل بعض القواعد التي توضع في قانون الموازنة، وهي لا تتعلق في أصلها بموضوع الموازنة العامة، إلا أن إدراجها يتم من قبل السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية لتحقيق مجموعة من الغايات بالنسبة لكل منهما، بما يعني أن هذه القواعد لا ترتبط حقيقة بالموازنة العامة، وإن لهذه

(١) د. احمد صالح احمد، مظاهر عدم اليقين في النظام الضريبي المصري، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، ع ٢٣٤، ٢٠١٠، ص ٤٣٦.

(٢) د. عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٥٩.

الملحقات تُبرر واضح على مفهوم اليقين في المجال الضريبي.

#### أولاً: أهمية البحث

تبرز أهمية موضوع البحث في تحديد مفهوم اليقين القانوني، وبيان معالمه في الإطار الضريبي، وما هي مستلزماته القانونية، بالإضافة الى تحديد مفهوم الملحقات التي تكون خارج إطار الموازنة العامة، وتأثير على مفهوم اليقين الضريبي.

#### ثانياً: إشكالية البحث

إن موضوع اليقين الضريبي يمثل أحد اهم الموضوعات التي تثار في المجال الضريبي، ولعل مشكلة البحث تتمحور حول " مدى التزام قوانين الموازنة العامة بمبدأ اليقين الضريبي؟، وهل ان كل ملحق في تلك القوانين من شأنه ان يمثل خرقاً لهذا المبدأ"؟

#### ثالثاً: أهداف البحث

تهدف الدراسة في إطار البحث العلمي إلى بلوغ مجموعة من الأهداف العلمية والعملية من خلال ملاحظة ظاهرة الملحقات خارج إطار الموازنة العامة وبيان تأصيلها وتكييفها وأسباب لجوء المشرع اليها، بالإضافة الى دراسة مبدا اليقين القانوني والوقوف على مفهومه واهميته في المجال الضريبي، ومظاهر اخلال المشرع بهذا المبدأ حينما يتناول في نطاق الملحقات خارج نطاق الموازنة العامة جانب من المسائل الضريبية من حيث انشاء الضرائب او تعديلها.

#### رابعاً: منهجية البحث

تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي لشرح وبيان وتحليل مفهوم الملحقات خارج إطار الموازنة العامة، وتحليل مفهوم اليقين الضريبي.

#### خامساً: هيكلية البحث

ولتجسيد أهمية ما تقدم، تم تقسيم هذا البحث إلى مبحثين، جاء الأول بعنوان فكرة ملحقات الموازنة العامة، فيما كان عنوان المبحث الثاني ملحقات الموازنة العامة خرقاً لمبدأ اليقين الضريبي.

#### المبحث الأول

##### فكرة ملحقات الموازنة العامة للدولة

يمكن القول ان ملحقات الموازنة العامة تتخذ صورتين، تتمثل الأولى بصورة طبيعية تتفق مع ما تحتويه الموازنة العامة، ولا تبدو غريبة عنها، بحسبانها احدى توابعها التي جرى افرادها لإظهار أهميتها أو من اجل لفت النظر اليها، أو من اجل تمكين التصرف بها أو تنفيذها على أفضل وجه، وكذلك من اجل تسهيل الرقابة على تنفيذ ما ورد فيها،

ولذلك سوف نسميها اجتهادا الملحقات في إطار الموازنة العامة. اما الصورة الثانية هي الملحقات التي تظهر في الموازنة العامة وهي تكون في غير محلها، أو هي غريبة عن ان تكون بطبيعتها من ملحقات الموازنة، لكنها تدرج فرضا، وعلى هذا سوف نسميها اجتهادا الملحقات خارج إطار الموازنة العامة. وهذا النوع هو الذي يثير التساؤل والغرابية في النفوس في البحث عن أصل تواجده وأسباب تبنيه وتأثير ببعض المفاهيم في القانون الضريبي ومنها قاعدة اليقين الضريبي. وهذا ما يدفع الى التعريف بهذه الملحقات وبيان طبيعتها القانونية، وهو ما سنبحث فيه ضمن هذا المبحث على والتفصيل الآتي:

### المطلب الأول:

#### الفرع الأول: التعريف بالملحقات خارج الموازنة العامة

تعرف هذه الملحقات بمسميات مختلفة، فهي في إنكلترا والولايات المتحدة، تظهر من خلال فكرة ادراج موضوعين في التشريع المالي أحدهما ينال قبول في حين الآخر لا ينال قبولا، إذ ان عرضهما بصورة منفصلة يؤدي إلى مرور الأول وفشل الثاني في التشريع<sup>(١)</sup>.

وفي فرنسا فإن مصطلح «cavaliers budgétaires» (فارس أو راكب أو متسابق الموازنة) يسيطر على مفهوم هذه الملحقات؟ الفارس هو رجل على حصانه. فالحصان هنا هو قانون الموازنة العامة، اما الفارس فهو يتمثل بالحكم الذي قدمته الحكومة مع فكرة التصويت عليه بسرعة أكبر، وعلى ذلك فإن راكب الموازنة هو حكم غريب عن موضوع قوانين الموازنة، يشرع في غير محله في قانون المالية. وهو يمثل ممارسة موجودة في فرنسا خلال الجمهوريتين الثالثة والرابعة، وحتى في الأنظمة الديمقراطية الأخرى، ولا سيما في إنجلترا والولايات المتحدة<sup>(٢)</sup>.

لكن فارس أو راكب الموازنة تغير وجوده في قوانين الموازنة تماما مع الجمهورية الخامسة بسبب وجود المجلس الدستوري، الذي تتمثل مهمته في التحقق من مطابقة تلك القوانين للدستور، وغالبا ما يكون المعيار المرجعي هو القانون الأساسي لقوانين المالية

<sup>(١)</sup>David N. Hyman, Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy (10.ed.: Centgage, 2007), p. 205.

<sup>(٢)</sup>Miny, Xavier, Les « cavaliers budgétaires » sont-ils éphémères? Une controverse qui perdure (note sous C.C., arrêt n° 58/2016 du 28 avril 2016), Revue de Jurisprudence de Liège, Mons et Bruxelles, issue.3, 2017. P112.

الذي يحدد قواعد المحتوى التي يجب احترامها<sup>(١)</sup>.

فإذا رأى المجلس الدستوري أن مادة من مواد قانون الموازنة العامة لا تنتمي إلى أي من هذه الفئات الثلاث، فذلك لأنها تنتمي إلى المحتوى المحظور ادراجه ضمن قوانين الموازنة، لأنها تكون من رابعة في الموازنة العامة، وبعبارة أخرى، يجب الاحاطة بعين الاعتبار ان النصوص التي تمثل فرسان الموازنة العامة لا تحتوي على معايير إلزامية ذات تطبيق عام، فمن المتعذر أن تؤدي هذه المعايير إلى تعديل النظام القانوني بشكل فاعل<sup>(٢)</sup>.

ويمكن القول ان الملحقات خارج إطار الموازنة العامة انما هي مجموعة من القواعد أو النصوص التي يتم ادراجها في قانون الموازنة وهي تتعلق بموضوعات غير ذات صلة بطبيعة هذا قانون، فهي لا تتعلق بما تنطوي عليه قواعد الموازنة العامة من تخصيص النفقات وجباية الايرادات، انما هي تشريعات تتعلق بنواحي اجتماعية أو اقتصادية أو مالية تم ذكرها في قانون الموازنة تعديلا لتشريعات قائمة أو تبني قواعد جديدة لتنظيم مسألة لم تنظم بتشريع سابق، بمعنى ان وضع هذه الملحقات في إطار الموازنة العامة يتضمن الرغبة في تعديل تشريعات قائمة أو ايجاد تنظيم قانوني لمسألة معينة بعينها. وإذا ما عدنا لمفهوم الموازنة العامة فان الملحقات من الناحية الشكلية ما هي الا نصوص تلحق بالموازنة العامة، ولكنها من الناحية الموضوعية تختلف عن الموازنة العامة اختلافا تاما.

### موازنة ملحقة أم ملحقات موازنة؟

قد يتبادر إلى الذهن ان هذه الملحقات انما هي موازونات ملحقة، إذ انهما لا يفترقان في ان يلحقا بالموازنة العامة، ثم انهما يمران بالإجراءات نفسها، كما انه يظهر ان في قانون الموازنة بصورة ملحقة.

الا ان هذه الملحقات ليست بهذه الصورة لان الموازونات الملحقة كما تبين لنا سابقا هي موازونات تقتضيها انتظام سير المرافق العامة التي تمارس نشاطا اقتصاديا فيتم وضع موازنه لهذه المرافق تتضمن ايراداتها وتلحق هذه الموازنة بالموازنة العامة بما يمكن هذه المرافق من تطبيق القواعد المتعلقة بممارسة نشاطها بعيدا عن القواعد التي تخضع

(١) Cyril Laurent, L'encadrement normatif des politiques budgétaires sous la Vème République. PDH. Thèse, Université De Reims Champagne-Ardenne, École Doctorale Sciences de L'homme et de la Société, 2017, P308.

(٢) Miny, Xavier, Les « cavaliers budgétaires », op cit, p113.

لها المرافق الأخرى، والتي تتسم بالجمود وبالتعقيد، وإضافة إلى ذلك فإن الموازنة الملحقة مهمة في معرفة الوضع المالي للمرافق الاقتصادية.

والموازنات الملحقة بهذه الحالة هي تلك التي تتعلق بالمرافق العامة التي لا تحوز على الشخصية المعنوية بصورة مستقلة عن شخصية الدولة، ومع ذلك فهي تحوز على استقلالاً مالياً يسمح لها بأن تعد موازنة خاصة بها، وإن هذه الموازنة الخاصة ترتبط بالموازنة العامة من خلال ما يتعلق بالفائض الذي تحمله أو العجز الذي تنوء به.

كما إن وجود الموازنات الملحقة لا يعني انعدام الأحكام والقواعد العامة التي تقوم عليها الموازنة العامة إذ إن الموازنات الملحقة تخضع لكل تلك الأحكام والقواعد فهي موازنات غير منبثقة الصلة بالموازنة العامة فهي تمر بمراحلها وتخضع لأحكامها وقواعدها والرقابة على تنفيذها.

وكل ما يمكن قوله بخصوص الموازنات الملحقة بانها تمثل خروجاً عن مبدأ الشمول الذي يجب أن تتسم به الموازنة العامة لأن إيرادات ونفقات المرافق الاقتصادية لا تدرج في تضاعيف الموازنة العامة إذ لا تظهر تلك الإيرادات ولا حتى النفقات في جداول الإيرادات العامة والنفقات العامة إذ تظهر أرصدها الدائنة فقط إذا حقت فائضاً في الإيرادات وأرصدة المديونية التي تتحملها إذا صابها العجز في موازنتها.

ومن هنا يبدو جلياً لنا اختلاف الملحقات التي تكون خارج إطار الموازنة العامة وحتى تلك التي تكون في إطار الموازنة العامة عن الموازنات الملحقة، فالموازنات الملحقة إن كانت تتشابه شكلاً مع ملحقات الموازنة، إلا أنها تفتقر عنها من الناحية الموضوعية؛ لأن ما تتضمنه الملحقات خارج إطار الموازنة العامة إنما تختلف في مضمونها عن مضمون الموازنات الملحقة.

### الفرع الثاني: الخصائص المميزة للملحقات خارج إطار الموازنة العامة:

وعلى ما يبدو لنا إن الملحقات التي نتحدث عنها لها صفاتها المميزة عن نصوص الموازنة العامة وأحكامها، ومن ثم فهي تتميز بذلك عن الملحقات التي تقع ضمن إطار الموازنة العامة، وهذا يجعل من الضرورة البحث في الخصائص المميزة لها وتبيانها على نحو دقيق.

فالملاحقات توصف بانها قواعد قانونية مؤقتة، فهي على الرغم من الاختلاف الذي يميز الملحقات خارج إطار الموازنة العامة عن الموازنات العامة نفسها، إلا أن هذا النوع من الملحقات يمكن وصفها بانها قواعد ذات طبيعة مؤقتة.

ولعل صفة التأقيت هنا تأتي من طبيعة قانون الموازنة العامة، فهو يوصف بأنها قانون مؤقت يوضع لمدة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة واحدة، إذ إن هذه الملحقات في حقيقتها تعد جزءاً من الموازنة وتنال حكمها من هذه الوجهة.

وهذا يعني أن من المفترض انتهاء نفاذ القواعد التي تضمنتها هذه الملحقات مع نهاية نفاذ قانون الموازنة، لأنها تابع والتابع لا يفرد بالحكم كما تقتضي القاعدة الفقهية، ولعل ذلك قد يتعارض مع غايات إدارج هذه الملحقات ضمن الموازنة العامة، فلربما كانت الغاية تذهب نحو تعديل دائم لقواعد تشريع ما، ولكن هذا لا يتحقق طالما أن نفاذ قواعد الملحقات العامة مؤقت، فيزول أثرها القانوني مع انتهاء الأجل المحدد لانتهاء نفاذ قانون الموازنة العامة.

والغالب في أحكام الملحقات أنها تتضمن تعديلاً لقوانين قائمة، إما بإلغاء مواد محددة وإعادة صياغتها مجدداً، أو بإضافة نصوص جديدة إليها، أو قد يكون بحذف بعض المواد القانونية في قانون قائم وهو ما يعرف بالإلغاء الجزئي للقانون، وقد يجري الأمر إلى ما هو أبعد من هذا الشأن، بأن تحتوي الموازنة العامة على ملحقات تتضمن إلغاء قانون قائم بصورة كاملة، أو أن توقف سريانه أو توقف العمل به بما يمثل تجريداً للقوه الملزمة لقواعد ذلك القانون.

وما يمكن قوله في هذا الشأن أن الإلغاء ممكن أن يكون صريحاً كما يمكن أن يكون بصورة الغاء ضمني، والإلغاء الصريح يتحقق عندما يأتي ملحق الموازنة ليذكر بشكل واضح وصريح إلغاء مواد قانونية قد وردت في قوانين معينة، أما الإلغاء الضمني فهو كما معلوم يتحقق عندما يأتي المشرع بتنظيم قانوني لمسألة ما ورد تنظيم لها في قانون آخر، وهذا الأمر يدفعنا إلى طرح الفكرة السابقة في أن هنالك تضارباً في تطبيق النصوص القانونية فيتم تعديل نص لفترة زمنية محددة، مما يعني أنه بانتهاء نفاذ قانون الموازنة سيتم العودة إلى القواعد الأصل كما هو مفترض.

أضف إلى ما سبق أن هذه الملحقات لا تنطوي على عنصر التقدير أو التخمين الذي يغلف قانون الموازنة العامة، لأن ما يشتمل عليهما هذا القانون، سواء بالنسبة للإيرادات أو النفقات، يتم تناولها على نحو تخميني، إذ يتم إجراء تخمين وتقدير لكل من هذين الشقين، في حين أن ملحقات الموازنة لا يشملها هذا الأمر.

كما أن السلطة التنفيذية عندما تقدم على إدرج هذه الملحقات وتضمينها في مشروع قانون الموازنة، ومن ثم تقديمه إلى السلطة التشريعية لإقراره، فإن تم هذا الإقرار فهو

يعد خروجها عما هو مستقر عليه في عمل السلطة التشريعية، ولا يستبعد ان تلجأ كلا السلطتين إلى الاتفاق على تبني تلك الملحقات.

### المطلب الثاني: التكيف القانوني للملحقات وأسباب تبنيها في الموازنة العامة

يعد البحث في مسألة التكيف القانوني لملحقات الموازنة العامة، امرا مهما بطبيعته، كما تظهر لنا مسألة ضرورة البحث عن الأسباب التي تدعو الى تبني هذه الملحقات ضمن قانون الموازنة، وهذا ما سنبحثه تباعا على الوجه الآتي:

#### الفرع الاول: التكيف القانوني للملحقات:

لبيان الطبيعة القانونية للملحقات التي تقع خارج اطار الموازنة اهميته في تمييزها من الموازنة العامة، اذ كما هو معلوم ان الموازنة العامة من الناحية الموضوعية ليست الا عملا إداريا، ومن الناحية الشكلية تعد قانونا، فقواعد قانون الموازنة العامة لا تتضمن قواعد عامة مجردة كأصل عام، لان هذه الصفة تحوزها في الحقيقة القواعد القانونية، اما قواعد الموازنة فهي تتعلق بمالية الدولة، غير انه لأهمية هذه القواعد تقرر القواعد الدستورية ضرورة صدورها من قبل السلطة التشريعية في شكل قانون حتما، وهذا الذي جعل الاتجاه الفقهي يذهب نحو تبني معيار مزدوج لبيان الطبيعة القانونية للموازنة العامة، بوصفها قانونا شكلا وعملا اداريا موضوعا.

وإذا ما قلنا ان الملحقات التي توصف بانها خارج إطار الموازنة العامة انما يتم ادراجها ضمن قانون هذه الموازنة، فهل ان ذلك سوف يعني ان تمتد الطبيعة القانونية المزدوجة لقانون الموازنة إلى تلك الملحقات أيضا؟ أم ان هذه الملحقات سوف تحوز على طبيعتها القانونية الخاصة بها؟

والحقيقة اننا كنا قد بينا سابقا ان هذا النوع من الملحقات ما هو الا مجموعة من القواعد والنصوص التي يتم ادراجها ضمن قانون الموازنة، وانما تشتمل عليه هذه الملحقات من موضوعات انما هي منبئة الصلة بما تحويه قواعد الموازنة العامة، فهي لا تعد من التخمينات التي تتضمنها الموازنة في شقيها الأيراد والإنفاق، فهذه الملحقات انما تتضمن قواعد عامه مجرده لتنظيم مسائل لم تتناولها تشريعات سابقة أو انها تمثل تعديلا أو الغاء لتشريعات قائمة.

وهذا يعني لنا ان ملحقات الموازنة العامة من الناحية الشكلية والموضوعية عمل تشريعي، وهي تتناول مسائل لا تتعلق بالموازنة العامة، ولكنها تدرج شكلا ضمن نصوص الموازنة في الاسباب التي سبق عرضها، اما موضوعا فهي تختلف عن القواعد

الآخري التي ترد في قانون الموازنة العامة.

على ان هذه الملحقات وان كانت قواعد قانونية، الا انها تحوز صفة مؤقتة، فهذه القواعد لا تسري بصورة دائمة كما هو الحال في التشريعات الآخري، لأنها في هذه المسألة يقتصر تطبيقها على المدة المقررة لسريان أو نفاذ قانون الموازنة العامة، ومن ثم فإنها وان كانت قواعد قانونية عامة مجردة تتشابه مع تلك القواعد التي تحتويها القوانين الآخري، الا انها ذات صفة مؤقتة، فتزول قوتها القانونية بانتهاء سريان قانون الموازنة العامة.

### الفرع الثاني: أسباب تبني الملحقات:

إذا كانت هذه الملحقات لا تمت بصلة إلى الموازنة العامة، فلا بد ان يتبادر إلى الأذهان السؤال عن الأسباب التي تدعو إلى تبنيها والاحذ بها، فهي ان كانت خارج إطار الموازنة فان الأولى لفظها من قانون الموازنة.

ولكن الامر يسري على خلاف ما سبق، بل ان ظاهرة تبني هذا النوع من الملحقات اخذ يتزايد، وإذا فتشنا عن أسباب ذلك فأننا نجد رغبة السلطة التنفيذية في ان تنتهز فرصه عرض مشروع قانون الموازنة على السلطة التشريعية، فتعمد إلى اضافته بنود وقواعد ونصوص قانونية في هذا المشروع كما لو ارادت ان تفرض ايرادا جديدا فتقوم بأدراج ضريبة جديدة أو تعديل اسعار الضرائب القائمة.

فالحكومة تسلك هذا الامر بقصد الحصول على اجازة وموافقة السلطة التشريعية بدلا من ان يتم عرض الموضوع في اطار مشروع قانون منفرد، وذلك لان السلطة التنفيذية تبتغي ان تبتعد عن الاجراءات البطيئة التي يجري بها تشريع القوانين، فكما هو معلوم ان قانون الموازنة على الرغم من وضع المشرع الدستوري قواعد خاصة لتحديد السقف الزمني الذي يتم فيه تشريع قانون الموازنة، الا ان التأخر في مناقشته أو التأخر في عرضه على السلطة التشريعية قد يجعل السلطة التشريعية في موقف حرج، فأما تمرير قانون الموازنة بوضعه أو التأخر في تشريعه، وما قد يرافق ذلك التأخر من تعطيل لسير بعض المرافق العامة.

اذ بدلا من ان تلجأ السلطة التشريعية كما هو المعتاد في تشريع القوانين بإعداد مشروع ومن ثم عرضه على السلطة التشريعية وما قد يدور من مناقشات مطولة بين هاتين السلطتين ودراسة مشروع القانون من اللجان المختصة في السلطة التشريعية، نلاحظ ان السلطة التنفيذية تختزل الوقت وكذلك ان تبتعد عن اجراءات المناقشات الطويلة، فتضمن

بذلك قدرا كبيرا من تشريع تلك النصوص التي الحققت بالموازنة العامة. ثم ان السلطة التشريعية قد تستشعر الحرج في ان لا توافق على تلك الملحقات التي ادرجت في الموازنة العامة مما يؤدي إلى عدم اقرار الموازنة العامة في وقتها الامر الذي قد يضطرها مرغمة بقبول تلك الملحقات في الموازنة واقرارها ضمن قانون الموازنة.

فالمحقات هذه تنطوي على خطورة بالغة فلا يتم اتاحة الوقت الملائم للسلطة التشريعية في ان تنظر في محتواها مما يترتب عليها نتائج سلبية ومع ذلك فان مسألة وجود الملحقات خارج إطار الموازنة العامة قد اصبحت حقيقة ثابتة من الصعب تجاهلها اضافة إلى ان وجود هذه الملحقات يعمل على تشتيت القواعد القانونية المتعلقة بتنظيم مسألة ما في تشريعات متعددة تضمنتها قوانين الموازنات السابقة أو اللاحقة.

### المبحث الثاني: ملحقات الموازنة العامة خرق لقاعدة اليقين الضريبي

إن العناية بفرض الضريبة استلزم البحث عن مجموعة من القواعد يجب اعتمادها ومراعاتها عند فرضها<sup>(١)</sup>. فبالإضافة إلى قاعدة قانونية الضريبة وقاعدة عدالة الضريبة وقاعدة الملاءمة، وقاعدة الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة، تبرز لنا قاعدة مهمة تتمثل بقاعدة اليقين في النطاق الضريبي، وان لهذه القاعدة ارتباطا وثيقا بملحقات الموازنة العامة، فان هذه الملحقات من الجائز جدا ان تمثل خرقا لهذه القاعدة.

ومن أجل بيان تلك المسألة فان الواجب ان نقف عند بيان مفهوم قاعدة اليقين الضريبي، ومن بعد ذلك نقف عند تحديد طبيعة ارتباطها وتأثيرها بملحقات الموازنة العامة، وهو ما سوف نعمل على تفصيله على الوجه الآتي:

### المطلب الأول: ماهية قاعدة اليقين الضريبي

من المعلوم أن اليقين معناه العلم بالشيء وزوال الشك في كل ما يتعلق به وتحقيق الامر، كما إنه يمثل الاطمئنان إلى الأحكام والركون إلى صحتها، فاليقين هو العلم بالشيء مع انتفاء الشبهة والشك في هذا العلم<sup>(٢)</sup>، وهو يكون على نحو جازم بما استقر في النفس واطمأنت إليه، وهو صفة من صفات العلم، بل هو في حقيقته أبلغ درجات العلم<sup>(٣)</sup>.

(١) من الجدير ذكره ان أبرز من نادى بهذه القواعد هو الفقيه الاقتصادي الإنكليزي (ادم سميث)، وجاء ذلك من خلال كتابه (ثروة الأمم) سنة ١٧٧٦.

(٢) ابن منظور، لسان العرب، مجلد ١٣، بيروت، دار صادر، بدون تاريخ نشر، ص ٤٥٧.

(٣) كاظم المالكي، مصطلح اليقين، مجلة (الدليل)، مؤسسة الدليل للدراسات والبحوث العقديّة، م ١، ٢٤، ٢٠١٨، ص ٣٢٩.

يمثل اليقين القانوني أحد الأسس التي تقوم عليها الدولة القانونية، كما إنه يعد أيضا ضمانا وحماية تهدف إلى تحقيق الاستقرار في المجال القانوني، ومنع أي تغيير يتم بصورة تحكمية في تطبيق القانون، وهو يعني ضرورة أن تلتزم السلطات العامة بتحقيق قدر من الثبات ولو بصورة نسبية للعلاقات القانونية المتعددة، من أجل سيادة الأمن والطمأنينة في نفوس أطراف تلك العلاقات، فيكون لهم أن يتصرفوا باطمئنان على هدي التشريعات القائمة وقت إجراء تصرفاتهم، كما يكون لهم ترتيب أوضاعهم في ضوءها من دون الشعور بالقلق والخوف لمفاجآت مباغطة تصدر من السلطة العامة، فتعصف بذلك الأمن والطمأنينة في نفوسهم وتؤثر في استقرار مراكزهم القانونية، وتربك علاقاتهم القانونية<sup>(١)</sup>.

فاليقين القانوني بصورة اخرى هو تمكين الأشخاص من الإحاطة بالقواعد القانونية القابلة للتطبيق عليهم، وعلم المخاطبين بتلك القواعد بصورة مسبقة بوجودها، فيعلمون حدود التزاماتهم والجزاء الذي يفرض عند مخالفة تلك الالتزامات<sup>(٢)</sup>.

وهذا يعني أن مبدأ اليقين القانوني يفترض قيام عنصرين أساسيين، العنصر الأول يتمثل الأساس القانوني أو السند القانوني للأعمال الصادرة من السلطة العامة، أما الثاني فيتمثل في توافر مجموعة من الخصائص في القاعدة القانونية، مثل الوضوح وسهولة الفهم والتحليل من المخاطبين بها<sup>(٣)</sup>.

#### أولاً: مفهوم اليقين الضريبي:

يمثل اليقين في مجال الضريبة أحد القواعد الرئيسية في فرضها، ولا يمكن لأي نظام ضريبي الوصول إلى أهدافه من دون تحقيق هذا اليقين في القواعد القانونية المتعلقة بفرض الضريبة، وهذا الأمر يستتبع أن تكون الضريبة واضحة للمكلف، مفهومة في نصوص التكليف، فيستطيع أن يعلم على نحو جازم الوعاء الضريبي ومقدار مبلغ الضريبة وطريقة تحصيلها وجبايتها، وأن توضع بين يديه القواعد التي تمكنه من التقاضي في مجال فرض الضريبة بصورة واضحة من غير غموض في تشريعها ولا

(١) د. أحمد عبد الظاهر، مبدأ الأمن القانوني كقيمة دستورية، مقال منشور على الموقع:

<http://kenanaonline.com> تاريخ الدخول ٢٣/٤/٢٠٢٣.

(٢) د. محمد محمد عبد اللطيف، مبدأ الامن القانوني، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق – جامعة المنصورة، ٣٦٤، ٢٠٠٤، ص ٨٨.

(٣) د. خالد مجيد عبد الحميد، د. عبد الخالق عبد الحسين، الموازنة بين مبدأ اليقين القانوني والعدالة التشريعية، مجلة أهل البيت (عليهم السلام)، جامعة أهل البيت، ع ٢٦٤، أبريل ٢٠٢٠، ص ٥٧٢.

تعقيد في صياغتها<sup>(١)</sup>.

فالقواعد التي تتعلق بالالتزام الضريبي لا بد ان تكون واضحة بشكل يقيني لا غموض فيها ولا تحكم، فيعلم المكلف المخاطب بها حدود التزاماته، من اجل ان يحدد وضعه وموقفه المالي، ويعلم مدى ما يقع على عاتقه من ضرائب<sup>(٢)</sup>، ذلك إن هذا الالتزام وعدم وضوحه بالنسبة للمكلف، يمكن أن يترك أثرا يتمثل بتحكم الإدارة الضريبية بهذا الالتزام، فتقوم بالتالي بجباية الضريبة بصورة مخالفة، فتهدر بذلك مفاهيم مهمة في النطاق الضريبي، ولعل من أبرزها قاعدة العدالة، حتى إنه أصبح يقال عن إن الضريبة لا تقوم على مفهوم العدالة إلا بالقدر الذي يتحقق فيها مفهوم اليقين الضريبي<sup>(٣)</sup>.

فمن الواجب أن يعلم المكلف حقيقة وضعه القانوني في مواجهة قانون الضريبة، فينمى إلى علمه على نحو حقيقي قاطع حقوقه وواجباته ويجب على السلطة العامة أن تحيط المكلف بكافة الجوانب المتعلقة بمركزه، ومن قبيل ذلك معرفته بكيفية تقدير الضريبة عليه وتحديد مبلغها، الطريقة التي يتم من خلالها دفع الدين الضريبي بالطريقة التي تتوافق مع نشاطه الاقتصادي وطريقة الاعتراض القانوني على القرارات الإدارية فيما يتعلق بجباية الضريبة وتحصيلها، وان كل ضريبة تفتقر إلى أي من تلك المسائل الجوهرية لا يمكن الإقرار بانها ضريبة سليمة<sup>(٤)</sup>.

واتساقا مع المفهوم السابق فأن اليقين الضريبي يفترض أن يكون التنظيم القانوني للضريبة مستندا الى قواعد واضحة ومحددة لطرفي العلاقة الضريبية المكلف والإدارة الضريبية، لأن الأخيرة كذلك تتولى تنفيذ القانون الضريبي سواء بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة ومواعيد واساليب تحصيلها وجبايتها، فيكون للمكلف القدرة على الدفاع عن حقوقه إذا ما حادت الإدارة وتعسفت أو أساءت استعمال سلطتها<sup>(٥)</sup>.

وهذا يعني ان عمل الإدارة الضريبية ينبغي فيه ان يتم بصورة شفافة عند معاملة المكلفين، ويتحقق مثل ذلك حينما يجري نشر القوانين واللوائح والتعليمات والقرارات الإدارية الخاصة بالشؤون الضريبية، من اجل ان تكون في متناول كل مكلف، وان تلحق

(١) د. احمد صالح احمد، مظاهر عدم اليقين في النظام الضريبي المصري، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، ع ٢٣، ٢٠١٠، ص ٤٣٦.

(٢) د. عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٥٩.

(٣) د. رفعت المحجوب، المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٨٣، ص ٢٠٥.

(٤) د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، بغداد، مطبعة العاني، ١٩٧٢، ص ١٦٢.

(٥) د. عادل فليح العلي، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٩٦-٩٧.

بهذه التشريعات والقرارات كل تعديل بخصوصها لاحقاً، فتكون الضريبة المفروضة مؤكدة وليست تحكيمية، لا سيما إذا ما علمنا ان عدم اليقين الضريبي يتحقق في ذاته عبر تناثر هذه التشريعات وكثرة التعديلات،<sup>(١)</sup>.

فالتحديد الدقيق لكل ما يتعلق بالالتزام الضريبي، يمكن ان يحد من اجراء التعديلات في القوانين الضريبية أو حتى منعها، وهذا الامر يجعل المكلف يحيط علماً بكل تفصيلات ذلك الالتزام، ويعتاد أيضاً إلى كل ما يتعلق بشأن الضريبة المفروضة عليه، فلا يحس بوطأتها ولا ترهقه اعباءها، لان بقاء الاحكام المتعلقة بالضريبة لفترة طويلة نسبياً، يجعل من الضريبة من النفقات التي اعتاد المكلف على دفعها<sup>(٢)</sup>.

وتلك المسألة يمكن ان تؤدي إلى التأثير بصورة سلبية على علاقة المكلف بالإدارة، وهو ما ينعكس على جباية وتحصيل الضريبة نفسها، فالشعور الذي يخالج المكلف بان الإدارة تتعسف في استخدام سلطتها على أساس تشريعات أو قرارات لم يحط بها أو بتعديلاتها علماً، سوف يدفعه إلى محاولة التهرب من الضريبة، فاليقين الضريبي من محددات أو من عوامل الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وان هذه الثقة ترتبط على نحو طردي مع اليقين، فكلما ازداد تحقيق اليقين في القواعد الضريبية، ازدادت ثقة المكلفين، ويزداد تبعاً لذلك انصياعهم لمتطلبات النظام الضريبي<sup>(٣)</sup>.

### ثانياً: أهمية اليقين الضريبي:

يعمل اليقين الضريبي على تحقيق مجموعة من الأهداف، بعضها يتعلق بالمكلف وبعضها يتعلق بالإدارة الضريبية، فبالنسبة للمكلف من شأن قاعدة اليقين أن تمكنه من معرفة مركزه بالشكل الذي تتحدد فيه علاقته بالالتزام الضريبي وإجراءات الإدارة الضريبية بهذا الشأن، أما الإدارة الضريبية فإن اليقين الضريبي يعمل على تقييم مدى كفاية النظام الضريبي والقواعد القانونية الضابطة لهذا النظام، بالصورة التي تمكن هذه الإدارة من تحصيل ضريبة وحماية حقوق المكلفين.

ومن أجل إيضاح تلك المسألة على نحو مفصل فسوف نبحث في أهمية قاعدة اليقين الضريبي بالنسبة للمكلف وللإدارة الضريبية على التفصيل الآتي:

(١) زياد طاهر محمد علي، فاعلية القواعد الضريبية في تعزيز الإذعان الضريبي دراسة استطلاعية لأراء عينة من المكلفين بالتحاسبات الضريبية في محافظة نينوى، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، م٤، ع١٤، يناير ٢٠١٤، ص٢٢٥.

(٢) هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج١، ط١، بغداد، مطبعة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ١٩٨٨، ص٩٣.

(٣) زياد طاهر محمد علي، فاعلية القواعد الضريبية، مرجع سابق، ص٢٢٥.

## ١- أهمية اليقين الضريبي بالنسبة إلى المكلف:

إن اهتمام المكلف بتحقيق اليقين الضريبي يمثل اهتمامه بالحماية التي يضيفها القانون، وعلى هذا يمكن القول إن اليقين الضريبي يخص المكلف بالدرجة الأساس، ويمكن تصور أهمية قاعدة اليقين فيما يأتي:

- إن اليقين الضريبي يساهم في حماية المكلف من تعسف الإدارة الضريبية، فهو يعلم حدود التزاماته بسبب ثبات النصوص الضريبية واستقرار التشريع الضريبي بعيدا عن التعديلات المتواترة<sup>(١)</sup>.

- إن المكلف يستطيع أن يحدد مركزه المالي والقانوني، فيكون له جراء استقرار التشريع الضريبي علم بمقدار الضريبة وإجراءات فرضها وتحصيلها وطرق سدادها، لا يستطيع بعد ذلك دفع مبلغ الضريبة من دون أن يشعر بثقلها وواقعها على مركزه<sup>(٢)</sup>، كما أن ذلك سوف يمنح المكلف مجموعة من الامتيازات في المجال الضريبي كالأخذ بالإقرارات والشمول بالسماحات والاعفاءات والتنازلات، مما يجعله أكثر احتراما لقواعد القانون الضريبي<sup>(٣)</sup>.

## ٢- أهمية اليقين الضريبي بالنسبة إلى الإدارة الضريبية:

إن هذه الإدارة حتى تكون فاعلة في أداء نشاطها عليها أن تكسب ثقة المتعاملين معها، وهم المكلفون بالالتزام الضريبي، فيجب أن تثبت كفايتها في هذا الشأن كيف تثبت كفايتها في تطبيق السياسة الضريبية للدولة، ويؤثر اليقين الضريبي في نشاط الإدارة وتحقيق أهدافها، إذ كلما كانت التشريعات الضريبية ثابتة مستقرة على نحو نسبي، فإن ذلك يعود تأثيره أيضا على نشاطها، لأن غياب مفهوم اليقين قد يكون سببا في إرباك أعمالها واضطراب مرفق الإدارة الضريبية، وعلى ذلك يمكن إيجاز أهمية قاعدة اليقين الضريبي بالنسبة للإدارة على التفصيل الآتي:

- إن وضوح التشريع الضريبي يمكن الإدارة الضريبية من أداء واجبها على نحو مقبول في مواجهة المكلفين، وهذا ما يعمق طبيعة العلاقة بين المكلف وبين هذه الإدارة، وباعتبار أن الإدارة تمثل لبنة أساسية من لبنات عملية الإصلاح الضريبي.

(١) احمد فارس عبد العزوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة تكريت، ٢٠١٣، ص ٣٧.

(٢) د. احمد صالح احمد، مظاهر عدم اليقين، مرجع سابق، ص ٤٤٥.

(٣) رمضان بن جعفري، حق المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية-جامعة احمد دراية ادرار، ٢٠١٦-٢٠١٧، ص ٧.

اذ ان ضعف الثقة الذي يغلف تلك العلاقة يعد من أبرز المشاكل التي يمكن ان تثار في نطاق الالتزام الضريبي، فهناك حالة من انعدام الثقة المتبادلة بين الطرفين، فالمكلف يرى ان الادارة الضريبية ما هي الا جهة جبائية تعسفية، في حين ان هذه الادارة ترى ان المكلفين ليسوا سوى مجموعة من المتهربين عن اداء الالتزامات الضريبية وان من واجبها محاسبتهم<sup>(١)</sup>.

- ان اليقين الضريبي يعمل على كفاية الإدارة الضريبية، ذلك ان المشرع يترك هامشا من التقدير لتعمل في ضوئه الإدارة الضريبية بالصورة التي تمكنها من تطبيق القانون، فتقوم الإدارة بدورها في تفسير القوانين بصورة تعكس مدى كفايتها في اصدار التفسيرات الملائمة والواضحة، لا تضارب فيها ولا تعارض<sup>(٢)</sup>.

- اليقين الضريبي يمنح موظفي الإدارة الضريبية القدرة على فهم قواعد القانون الضريبي وتطبيقه تطبيقا سليما صحيحا، وهذا ما يسهم في زيادة الإيرادات الضريبية، وتقليل الانفاق تحقيقا لقاعدة الاقتصاد في تحصيل الضريبة، فعدم الكفاية يمكن ان يرجع إلى عدم وضوح قواعد القانون، إضافة إلى كثرة التعديلات وتناثرها<sup>(٣)</sup>.

### ثالثا: مقومات قاعدة اليقين الضريبي:

نظرا لأهمية قاعدة اليقين الضريبي لا بد من البحث في المقومات التي تقوم عليها هذه القاعدة، أي إننا نبحث الوسائل والسبل التي يمكن من خلالها تطبيق تلك القاعدة في التشريع الضريبي، ولعل من أهم هذه المقومات هو:

#### ١- الوعي الضريبي:

لا تعد مسألة تطبيق قواعد القانون الضريبي سهلة ويسيرة، بل إن تلك المسألة ترتبط بمدى تحقق الوعي الضريبي، ويتمثل ذلك بمدى إلمام المكلف بأهمية الضريبة، والتوعية بخصوص هذا الدور في تمكين الدولة من أداء واجباتها في إشباع الحاجات العامة وتسيير المرافق العامة.

كذلك يشمل الأمر أيضا الإدارة الضريبية، التي يقع عليها واجب تعريف المكلفين بالتزاماتهم الضريبية بمختلف الطرق، مع تشجيعهم على إعداد حساباتهم المالية وتنظيمها

(١) زينب علي عبيدي واحمد سليمان ياسين الصفار، المشكلات الادارية والقانونية والمالية في النظام الضريبي العراقي، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، م ١١، ٢٤، ٢٠١٣، ص ٢٢٩.

(٢) د. احمد صالح احمد، مظاهر عدم اليقين، مرجع سابق، ص ٥٠٢.

(٣) زينب علي عبيدي واحمد سليمان ياسين الصفار، المشكلات الادارية والقانونية والمالية، مرجع سابق، ص ٢٩٩.

وفقا للقواعد القانونية الخاصة في مسك الدفاتر التجارية<sup>(١)</sup>، وتحفيز أفراد المجتمع على أداء تلك الالتزامات بصورة طوعية، وبيان الجزاءات التي يمكن أن تفرض على المكلف عند مخالفته، مع تنمية الإحساس لدى المواطنين بأهمية الضريبة، في انها جزء من واجباتهم تجاه البلد، وتعزيز قيم المواطنة لديهم، وشعورهم بمدى مساهمتهم في قيام الدولة بالوفاء بالتزاماتها تجاه مواطنيها، وترسيخ قيم التضامن الاجتماعي بين أبناء المجتمع.

في الوعي الضريبي يعني أن المكلف قد بلغ القناعة بدفع الضريبة، أي هو الإدراك الكامل من الأشخاص لمسؤولياتهم في مواجهة المجتمع، فكلما نمت الشعور لديهم بتلك المسؤولية كل ما كانت ثقتهم كبيرة في الدولة، فيقبلون على دفع الضرائب بشكل طوعي<sup>(٢)</sup>.

ويعد غياب الوعي الضريبي من أهم المآخذ في هذا الشأن، فعلى الرغم من التطورات الحديثة في الوسائل والأساليب التقنية، إلا أننا نلاحظ عدم إدراك المواطن لتلك المفاهيم، فما زال هناك من ينظر إلى إن التهرب من الضريبة يعد مؤشرا لمدى الذكاء، في التحايل على القانون<sup>(٣)</sup>.

ويخضع مقياس الوعي الضريبي لمجموعة من العوامل تعد مؤشرا لمدى الارتفاع والانخفاض في مستوى هذا الوعي، ومن أهمها العوامل الاقتصادية والسياسية التي تكون سائدة في الدولة، فكلما كان التصرف سليما وصحيحا لعوائد الضريبة، فإن المكلف يزداد وعيه بالتزامه الضريبي، وعلى خلاف ذلك فإن سوء التصرف والإنفاق بهذه العوائد يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة<sup>(٤)</sup>، فمن المعلوم ان اهم عوامل نجاح برامج الإصلاح الضريبي يتمثل في شعور المكلفين ان الضريبة التي تتم جبايتها، سوف تصرف إيراداتها من اجل تقديم الخدمات العامة، وان من الضروري لتحقيق المصلحة العامة ان يلتزموا بدفع الضرائب وغيرها من التكاليف المالية إلى الدولة<sup>(٥)</sup>.

ومن هذه العوامل أيضا العوامل الاجتماعية، أي قانون يشرع من دون مراعاة للظروف

(١) د. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، ٢٠١٠، ص٢٣١.

(٢) د. فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، مرجع سابق، ص ١٢٠.

(٣) د. سالم محمد عبود وعروبة العايش، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى -مركز بحوث المستهلك، ٢٠٠٨، ص٥.

(٤) د. محمد خالد المهاني، د. خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، جامعة دمشق، بدون سنة نشر، ص٢٨٩.

(٥) د. فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، مرجع سابق، ص ١٢٠.

الاجتماعية على المستويات كافة، فإنه سوف يلاقي عواقب كبيرة تؤدي إلى الحكم عليه بالفشل<sup>(١)</sup>.

وقد يلحق بذلك عوامل إدارية تعود إلى مستوى الكفاية الخاص بتنظيم الإدارة الضريبية وموظفيها، وطبيعة علاقتها بالمكلفين، فكلما كان مستوى الخدمة لدى الإدارة ضمن المستويات اللائقة، وكانت علاقتها مع المكلفين قائمة على مفاهيم الديمقراطية والإنسانية، فلا شك إن المكلفين يتقبلون دفع الضرائب.

واتساقا مع ما سبق ذكره في هذا المقام ان العمل على رفع مستوى الوعي الضريبي سوف يؤدي إلى تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وان مسؤولية توعية المكلفين تقع على عاتق الدولة، إذ يجب عليها ان تقوم بتنفيذ البرامج التي تهدف إلى التوعية في المجال الضريبي، مستعينة هنا بوسائل الإعلام المختلفة، وبمنظمات المجتمع المهني وبالتنظيمات المهنية، وهذا يساعد في إيقاظ فكرة الالتزام الضريبي لدى المكلفين، وينشر بينهم فكرة التضامن والتكافل الاجتماعي والضريبي، ويجب ان تشمل وسائل التوعية الضريبية على تعريف المكلفين بالمكاسب والمنجزات التي حققتها الدولة لهم، على المستويات المختلفة سياسيا واقتصاديا واجتماعيا، وان الدولة والهيئات العامة تعمل على الدوام من اجل القضاء على المحسوبية، وعلى محاربة هدر الأموال العامة، وانها تسعى أيضا للوصول إلى العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل والثروات<sup>(٢)</sup>.

جدير بالإشارة اليه، ان العلاقة بين المكلفين وبين الإدارة الضريبية يجب ان تركز دعائمها على الثقة والتعاون والمسؤولية المشتركة من تحقيق الصالح العام، وان قيام المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم يعد تعبيراً عن استشعارهم بواجب المحافظة على وطنهم، من خلال مساهمتهم بإيرادات الدولة، وهذا مما يدل على كمال المستوى الأخلاقي والالتزام السياسي للمواطنين من خلال التزامهم بالتحاسب الضريبي، وعلى خلاف ذلك فان ضعف هذا المستوى يحفز المكلفين على التهرب من أداء الضريبة<sup>(٣)</sup>.

(١) سهام كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد، ٨م، ٢٤٤، ٢٠١٣، ص٤٦٥.

(٢) علاء حسين علوان، دور الاعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد، م١٢، ٤١٤، ٢٠١٧، ص٢٨٨.

(٣) حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٨، ص٧٦.

## ٢- الشفافية الضريبية:

ان الشفافية تعني إزالة الغموض أو السرية في العمل، وتوفير المعلومات عن الأنشطة العامة كافة للرأي العام والمواطنين الذين يرغبون في الاطلاع على أعمال السلطات العامة وما يتعلق بها إذ يكمن بيان مفهوم الشفافية في انها تكشف بقصد عن الأفعال، وتمكين المواطنين من الحصول على المعلومات الحكومية<sup>(١)</sup>.

كما توصف بانها خلق بيئة تتيح بصورة منظورة ومفهومة المعلومات التي تتعلق بالقرارات والأعمال والوقائع الحالية، فهي تعد بمثابة المنهج لتوفير المعلومات عن القرارات الخاصة بالسياسات المتعلقة بالمجتمع بواسطة نشرها في الوقت المناسب لكل الأطراف ذوي المصلحة، فيما يخص إجراءات تقديم الخدمات، والإفصاح عن شروط ومعايير وآليات الحصول على هذه الخدمات بشكل علني ومتساو للمواطنين جميعهم، وكذلك القرارات الحكومية المتعلقة بإدارة أي جانب من الجوانب العامة، مثل السياسات العامة المتبعة، والسياسات المالية العامة، وحسابات القطاع العام، وبكلمات أخرى فإن الشفافية عكس السرية، فالسرية تعني إخفاء الأفعال عمداً، بينما تعني الشفافية الإفصاح عن هذه الأفعال، وينطبق ذلك على أعمال الحكومة جميعها بوزاراتها المختلفة<sup>(٢)</sup>.

إن السرية في أعمال سلطات الدولة، قد ينجم عنها الكثير من المساوئ فقد تؤدي إلى التأثير في التنمية وتساعد في انتشار الفساد الإداري، كما انها قد تكون سببا في ضعف الرقابة على أعمال الإدارة، وما يرافق ذلك من إهدار للمال العام، وفوق ذلك فان انعدام الشفافية يؤدي إلى انتهاك الحقوق والحريات، والحقيقة ان المناداة بتبني مبدأ الشفافية والعمل على الحد من السرية؛ تتفق مع ما يعيشه العالم من ثورة في التقنيات بصورة هائلة، وتطورات علمية ملفتة في مختلف مجالات الحياة، لا سيما تلك المتصلة بحقل الاتصالات وبالأساليب المتعلقة بجمع المعلومات وتخزينها بصورة منتظمة، بالإضافة إلى انفتاح الحكومة على المواطنين<sup>(٣)</sup>.

ويتبين من ذلك أن الشفافية تدور حول محورين، المحور الأول يتمثل بوضوح الإجراءات وصحة ومصداقية عرض المعلومات والبيانات الخاصة بالهيئات والمؤسسات

(١) نزيه عبد المقصود محمد مبروك، شفافية الموازنة العامة، مرجع سابق، ص ٧٥٤.

(٢) الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة-أمان، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، ط٦، رام الله، ٢٠١٦، ص ٦٠.

(٣) وسام كاظم زغير، افشاء الاسرار الوظيفية وأثره في المسؤولية الجزائية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون- الجامعة المستنصرية، ٢٠١٣، ص ٤٤ وما بعدها.

السياسية والاجتماعية والاقتصادية، إضافة إلى وضوح العلاقات فيما بينها في كل ما يتعلق بالتخطيط والتمويل والتنفيذ من أجل الوصول إلى الأهداف المعلنة بصورة مسبقة، أما المحور الثاني فهو يدور حول علاقة المنتفعين من الخدمات التي تقدمها تلك الهيئات والمؤسسات، وحق هؤلاء المتابعين في الحصول على المعلومات الحقيقية والوصول إليها في الوقت الملائم<sup>(١)</sup>.

مفهوم الشفافية في نطاق المالية العامة حيث يتبلور هذا المفهوم حول ضرورة إطلاع المواطنين على التصورات الخاصة في ما يتعلق في إدارة الدولة لمواردها المالية، وعلى هذا فهي تعني ضرورة إحاطة المواطنين بالمعلومات الخاصة بعمليات الموازنة ونتائجها من قبل الحكومة، ومن الملاحظ أن الشفافية في هذا المجال هو أن تتضمن الموازنة الوثائق والبيانات التي يتوضح من خلالها أهداف السياسة المالية للدولة فيما يتعلق بتخصيص النفقات وجباية الإيرادات، فتجسد الموازنة عبر هذا التيار من البيانات والمعلومات الصورة الخاصة بعمل الحكومة، ومن ثم يجب الالتزام بالعلانية والوضوح في إعداد الموازنة العامة وفي تنفيذها<sup>(٢)</sup>.

كما تعني الشفافية في هذا النطاق الكشف الكامل عن الموازنة العامة والمعاملات المالية ذات الصلة بصورة نظامية، فعلى الرغم من أن الموازنة العامة مرت بمراحل لم تبلغ الكمال في علانيتها، إلا إنها في هذا الوقت أصبحت أكثر شفافية، فهي تمثل تعبيراً حيويًا للعمليات الحكومية، وشرطاً لسلامة السياسة المالية والاقتصادية للدولة، لأن الإفصاح عن الموازنة العامة بوضوح في الوقت الملائم، يشير إلى مدى انضباط تلك العمليات، وهذا من شأنه أن يعزز ثقة المواطنين بالحكومة<sup>(٣)</sup>.

### ٣- العدالة الضريبية:

العدالة بوصفها مجرد تعدد قيمة إنسانية، ليس من الممكن أن ندرك تاريخ محدد لها، فهي لصيقة بالنفس البشرية وداخلية فيها، ولأن فكرة العدالة لا تظهر إلا مع النمو الروحي ولا تتضح إلا بالسمو العقلي، فهذه الفكرة ترتبط بوجود العلاقات الإنسانية، فمتى ما وجد

(١) نزيه عبد المقصود محمد مبروك، شفافية الموازنة العامة، مرجع سابق، ص ٧٥٣.  
(٢) فاطمة رحال، وحفيظة خضراوي، دور الشفافية في إصلاح الميزانية العامة للدولة وتحقيق التنمية المستدامة في الدول العربية، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول: متطلبات ارساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، ٣٠-٣١ أكتوبر ٢٠١٢، ص ٩.  
(٣) اثير أنور شريف، دور الحاكمية في عملية إعداد الموازنة العامة للدولة في العراق- دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة بغداد، ٢٠٠٨، ص ١١٣.

الإنسان وجدت العدالة<sup>(١)</sup>.

وفكرة العدالة تتميز بطابع العمومية والتجريد بصورة لا حدود لها، وهذا الأمر يجعل من الصعوبة ان يوضع تعريف جامع ومحكم للعدالة<sup>(٢)</sup>، ولقد تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم العدالة، فتعرف بأنها: (الشعور بالإنصاف، وهو شعور كامن في النفس يميله الضمير النقي والعقل السليم ويوحي بحلول تسري على الأشخاص والحالات، مراعية دقائق الظروف والجزئيات هادفة إلى إيتاء كل ذي حق حقه)<sup>(٣)</sup>، كما تعرف بأنها: (إحساس أخلاقي موجود في الضمير الاجتماعي وظيفته المواءمة بين القاعدة القانونية وعلاقة معينة ابتغاء تنظيم هذه العلاقة)<sup>(٤)</sup>، وقد تعرف بأنها: (ما يميله العقل السليم استجابة للمصالح الأكثر احتراماً)<sup>(٥)</sup>.

وتعد العدالة ضرورة قانونية لا غنى عنها لأي مجتمع، وهي تمثل القلب النابض للقانون فتبعث فيه الحياة وتجعله مرآة صادقة تعكس حال المجتمع<sup>(٦)</sup>.

فالقواعد القانونية يفترض فيها ان تكون مطابقة للعدالة، الا أن الواقع قد يسري على خلاف ذلك، أما بسبب احتكار وضع هذه القواعد من طبقة معينة، أو بسبب تغير الظروف التي وضعت في ظلها، وقد يعود السبب إلى سوء الصياغة التشريعية<sup>(٧)</sup>.

وفيما يتعلق بالعدالة الضريبية فان لمفهومها انعكاسات سياسية واقتصادية واجتماعية، حيث تبلور هذا المفهوم حينما عظم حجم النفقات العامة وتعاضمت إزائه التكاليف العامة<sup>(٨)</sup>، إذ يقوم مفهوم العدالة الضريبية في ان يراعي القانون الضريبي عند توزيع عبئها على المكلفين<sup>(٩)</sup>، وذلك بأن يتحمل كل شخص في المجتمع الأعباء الضريبية بصورة تتناسب مع قدرته التكاليفية، فالتكاليف الضريبية لا يشمل فقط الوفرة في حصيله

(١) إسماعيل نامق حسين، العدالة وأثرها في القاعدة القانونية - القانون المدني انموذجاً- دار الكتب القانونية، القاهرة، ٢٠١١، ص ١٧.

(٢) د. فايز محمد حسن، تاريخ النظم القانونية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠، ص ٢٢٤.

(٣) د. عبد الباقي البكري وزهير البشير، المدخل لدراسة القانون، بلا مكان وبلا سنة نشر، ص ٦٨.

(٤) د. عبد الحي حجازي، المدخل لدراسة القانون، الكويت، جامعة الكويت، ١٩٧٢، ص ٢١٧.

(٥) إسماعيل نامق حسين، العدالة وأثرها في القاعدة القانونية، مرجع سابق، ص ٥٨.

(٦) د. مصطفى سيد احمد صقر، فلسفة العدالة عند الإغريق وأثرها على فقهاء الرومان وفلاسفة الإسلام، دار الجلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٨٩، ص ٤٣.

(٧) د. فايز محمد حسين، تاريخ النظم القانونية، مرجع سابق، صص ٢٢٦-٢٢٧.

(٨) د. دريد عيسى إبراهيم، مبدأ المساواة امام الضريبة وتطبيقاته، الإسكندرية، دار الكتب والدراسات العربية، ٢٠١٨، ص ٣٤.

(٩) د. سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٢٦.

الضريبة، بل يفترض في الوفرة أن تقترن بعدالة الضريبة في تكليفها، وان لا ترهق الفئات الصغيرة<sup>(١)</sup>، فالضريبة العادلة هي التي تكون منصفة في توزيع العبء الضريبي، فيتحمل كل شخص جزءه العادل<sup>(٢)</sup>.

فمن الملاحظ ان الاشخاص لا يرتضون دفع الضريبة بصورة مختارة، إلا إذا تيقن كل واحد منهم، انه يسهم في تغطية النفقات العامة، بصورة تتناسب مع نصيب غيره، تبعا لدخل كل واحد منهم، وأن هذا النصيب سوف لن يؤثر -في النهاية- على دخله إلا بالقدر نفسه الذي يؤثر في دخل غيره<sup>(٣)</sup>.

وقد ساد في أول الأمر مفهوم العدالة يتحقق من خلال نسبية الضريبة، لان في ذلك يحقق معاملة واحدة للجميع المكلفين، وعدم فرض الضرائب بصورة تحكيمية، من خلال اختلاف سعر الضريبة لفئات ما دون أخرى<sup>(٤)</sup>.

وبسبب عدم إمكانية تحقيق العدالة الضريبة على النحو السابق، فقد تبنى الفقه فكرة تصاعدية الضريبة، باعتبارها تراعي قدرة المكلف، كما انها أداة فاعلة بيد الدولة تمكنها من تقليل التفاوت في توزيع الدخل القومي بين الفئات داخل المجتمع<sup>(٥)</sup>.

كما يرى الفقه ان العدالة الضريبة تتخذ صورتين، أولها عدالة أفقية يتم فيها معاملة المكلفين في المراكز والظروف الاقتصادية نفسها معاملة واحدة، أما ثانيها فهي عدالة عمودية (رأسية)، ويتم فيها معاملة المكلفين في المراكز والظروف الاقتصادية المختلفة معاملة مختلفة<sup>(٦)</sup>.

جدير بالإحاطة ان العدالة ذات مفهوم نسبي<sup>(٧)</sup>، فهو يختلف تبعا للنظام السياسي والاقتصادي للدولة، فالنظام الرأسمالي لا ينظر إلى العدالة نظرة النظام الاشتراكي، كما ان مفهوم العدالة الضريبة يخضع لأيدولوجيات المجتمع وتقاليد، إذ ان النظام الضريبي

(١) عبد الرحمن قاسم دقة، العدالة الضريبة في قانون ضريبة الدخل، رسالة ماجستير جامعة النجاح، فلسطين، ٢٠٠٣، ص ٢٠٣.

(٢) عبد الباسط علي جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون- جامعة الموصل، ٢٠٠٥، ص ٢٤، الهامش.

(٣) د. عدلي محمد توفيق، في النظم الضريبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٥، ص ١٠٦.

(٤) د. دريد عيسى إبراهيم، مبدأ المساواة امام الضريبة، مرجع سابق، ص ٣٥.

(٥) د. عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٥٨.

(٦) د. احمد حافظ الجعوني، اقتصاديات المالية العامة، ط ٢، دار الجيل للطباعة، بلا مكان نشر، ١٩٧٤، ص ٩٩.

(٧) يراجع في مفهوم نسبية العدالة الضريبة رحيم حسين موسى، العدالة الضريبة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق- جامعة النهريين، ٢٠٠٢، ص ٢٣ وما بعدها.

لا يكون عادلا الا عندما يقرر معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها<sup>(١)</sup>. وعلى ذلك فان العدالة الضريبية تعد هدفاً من أهداف الضريبة، يجب تحقيقه في الميدان الاقتصادي والاجتماعي، وذلك من خلال إحداث تعديل في توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع، ومن هذا المنطلق لا بد من تمييز العدالة باعتبارها ركنا من أركان النظام الضريبي، والذي يتضمن بالقواعد التي تنظم أحكام فرض الضريبة وتحصيلها، ويجب الأخذ بها عند تشريع القانون الضريبي بصورة تراعي قدرة المكلف<sup>(٢)</sup>.

ونحن في هذا المجال نقف مع الرأي المنادي بضرورة تحقق الارتباط بين العدالة بوصفها ركنا في النظام الضريبي وبين العدالة باعتبارها هدفاً، إذ إن هذا الركن يجب أن يعمل على تحقيق الهدف<sup>(٣)</sup>، فلا يمكن ان نتصور -على سبيل المثال- أن يتحقق هدف الضريبة في إعادة توزيع الدخل القومي، من دون أن تراعي الضريبة المقدرة التكاليفية للمكلفين<sup>(٤)</sup>.

وتذهب اغلب الدول إلى تأطير العدالة في النظام الضريبي في قواعد دستورية، إذ أصبحت هذه المسألة من مرتكزات النظام الديمقراطي، مما يستلزم وجوب التحقق عن مدى تقييد التشريع الضريبي بإقرار مفهوم هذه العدالة في النصوص القانونية، ومن ذلك ما اشتملت عليه دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ بقوله<sup>(٥)</sup>: (يعفى أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ٠٠٠)<sup>(٦)</sup>.

وتبدو العلاقة بين اليقين الضريبي وبين العدالة الضريبية على نحو وثيق متكامل، وإن كل هذين المفهومين يعملان على تحقيق مصلحة المكلفين، فاليقين الضريبي يهدف إلى تحديد الضريبة على نحو واضح من دون أي لفظ أو غموض في المسائل المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها وجبايتها، لتكون قواعد القانون الضريبي معلومة لدى المكلفين، بصورة تمكنهم من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية، أما العدالة الضريبية فهي تعني أن يساهم

(١) د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، ج٢، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧١، ص٣٥١.

(٢) ينظر د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، ط١، منشورات جامعة بنغازي، دار القلم للطباعة، بيروت، ١٩٧٥، ص١٠٤-١٠٥.

(٣) ينظر د. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصادياً، مجلة الحقوق، الكويت، ٤٤، ص٢٥، رمضان ١٤٢٢هـ/ديسمبر ٢٠٠٢، صص١٦ - ١٧.

(٤) د. دريد عيسى إبراهيم، مبدأ المساواة امام الضريبة، مرجع سابق، ص٣٦.

(٥) المادة (٢٨/ثانياً) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥.

(٦) يشير هذا النص إلى ما يعرف بشخصية الضريبة والذي يعد بدوره من وسائل تحقيق العدالة الضريبية.

كل مكلف على وفق مقدرته التكاليفية، وإن تطبيق كل من هذين المفهومين معاً سوف يؤدي إلى وضوح القواعد القانونية، واتساقها مع واقع حال المكلفين<sup>(١)</sup>.

إلا أن هنالك ثمة خلاف قد يثور في تلك العلاقة، إذ إن اليقين الضريبي يعني ألا يتضمن التشريع الضريبي تعديلات وتغييرات في أحكامه إلا بالقدر الملائم وفي أضيق حدود، أما العدالة الضريبية فهي تقتضي بعض التغييرات التي تخضع تبعاً للتغييرات في دخل المكلف الخاضع للضريبة. كذلك هما يفتقران أيضاً في أن اليقين الضريبي يقتضي علم المكلف والإدارة الضريبية، بينما تقتضي العدالة الضريبية مراعاة ظروف المكلف.

### المطلب الثاني: تأثير ملحقات الموازنة في اليقين الضريبي

تؤثر الملحقات خارج إطار الموازنة العامة بقاعدة اليقين الضريبي، ويبدو هذا التأثير على نحو بالغ، في أن هذه الملحقات بمجملها مخالفة للقواعد الأساسية لفرض الضريبة، والتي تعد قاعدة اليقين الضريبي إحداها، فتؤثر في تحقيق الغايات التي افترض توافر تلك القواعد من أجلها، بحسبانها ضابطة للتشريع الضريبي، وتوفر الحماية الحقيقية للمكلف، كما أنها تضبط النظام الضريبي على النحو الذي يحقق أهداف السياسة المالية للدولة.

ولا شك إن قاعدة اليقين الضريبي تستلزم أن يكون التشريع الضريبي علاوة على الوضوح والابتعاد عن الغموض وسهولة فهم أحكامه، فإن ذلك لا يتحقق ما لم توضع للأحكام التشريعية الخاصة به في مدونة واحدة بعيدة عن التناثر في تشريعات قد تؤثر في إحاطة المكلف بها.

ومن الملاحظ أن النصوص الضريبية التي يتم إدراجها في قانون الموازنة العامة تأتي غامضة معقدة في صياغتها، وهي بالتالي تعد مخالفة لقاعدة اليقين، ويتخلف عنها الوضوح اللازم للنصوص التشريعية الخاصة بالضريبة، وأن تكون مجموعة الضرائب المطبقة على قدر من الاستقرار، بشكل يقلل اللجوء إلى التعديل فيها ما أمكن، إذ من شأن غموض النص الضريبي وتعقيده إلى فتح باب التفسيرات المتضاربة، وتثير الخلاف بين المكلف وبين الإدارة الضريبية، وهذا ما يؤدي إلى عدم استقرار مراكز المكلفين، كما إن تعدد الإجراءات الضريبية وتعقيدها يؤدي إلى إطالة أمد النزاع الضريبي<sup>(٢)</sup>.

إضافة إلى ذلك فإن وضوح التشريعات في المجال الضريبي لا يعني عدم تحقيق الاستقرار فيها، من شأن التعديلات التي تطرأ على أحكام الضريبة أن تثير في نفوس

(١) د. يسري أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق - جامعة بنها، ٢٠٠٨، ص ٢٩.

(٢) د. نزيه عبد المقصود، شفافية الموازنة العامة، مرجع سابق، ص ٤٤٨.

المكلفين عدم الثقة والقلق على معاملاتهم من أن تتضرر جراء تلك التعديلات، سيثخرون بعدم استقرار مراكزهم في مواجهة الضريبة، على إن ذلك لا يقتصر على المكلف فحسب، لأن الإدارة كثيرا ما تعاني هي كذلك من كثرة التعديلات في التشريع الضريبي، وهذا ما يجعلها أن تكون عاجزة في بعض الأحيان تحت ظروف العمل من ملاحقة تلك التعديلات وتطبيقها، وهذا يؤثر بلا شك على حصيلة الضريبة ويؤثر في الإيرادات العامة للدولة<sup>(١)</sup>.

ثم ان الموازنة العامة لا تعد في ذاتها محلا صالحا لإيراد تعديلات في التشريعات النافذة، وهي لا تعد أيضا وسيلة لإحداث تعديلات تشريعية، فليس من المألوف أو مقبول قانونا ان ترد في صلب الموازنة العامة، نصوصا قانونية تتضمن تعديلا لقانون ما<sup>(٢)</sup>

وعلى ذلك فعندما يتم تعديل أو إلغاء تشريع ضريبي بواسطة التشريع اللاحق، فإن هذا الأخير يتعين فيه أن يراعي جميع النتائج المترتبة على هذا التعديل، بحيث توائم النصوص الباقية معه من غير أن تفقد انسجامها، إضافة إلى إن هذه التعديلات ينبغي أن تكون صادرة عن رؤية شاملة ودراسة وافية، وهذا ما لا نتوقعه في ملحقات الموازنة العامة، حيث إنها تثير بعض العيوب والمثالب بسبب حشرها على وجه السرعة من دون دراسة كافية<sup>(٣)</sup>

فإذا ما صادف أن تم إدراج تشريعات ضريبية في نطاق الموازنة العامة، برغبة من السلطات العامة في الدولة، فإن ذلك يجري على قدم السرعة، فلا تحيط السلطات المختصة بالتشريع، الإحاطة البالغة واللائقة لضبط القواعد الواجب توافرها في المسألة المراد ضبطها تشريعيًا، والحال يزداد بالنسبة للضرائب، ذلك أنها تخضع لتنظيم فني واقتصادي ومالي وسياسي واجتماعي، ومن الواجب مراعاة كل ذلك في كل ما يتعلق بأحكام هذه الضرائب.

(١) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٩١، ص ١٧٣ وما بعدها.  
(٢) د. بان صلاح، ملحقات الموازنة العامة، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون – جامعة بغداد، م ٣٠، ع ١٤، ٢٠١٥، ص ٨.

(٣) د. نزيه عبد المقصود، شفافية الموازنة العامة، مرجع سابق، ص ٤٤٩.

## الخاتمة

## أولاً- النتائج:

- ١- يتألف مشروع الموازنة العامة من الاحكام الاساسية التي يتوالى تكرارها في كل سنه، وتتمثل هذه الاحكام في مجموعة من المسائل كتلك التي تتعلق بتحديد سنة الموازنة، وتقديرات النفقات والايرادات العامة وفتح اعتمادات للوزارات المختصة، اما الاحكام الخاصة فهي تختلف بتعدد الغاية التي توضع من اجلها.
- ٢- ان مفهوم ملحقات الموازنة العامة يتسع ليشمل بعض القواعد التي توضع في قانون الموازنة، وهي لا تتعلق في أصلها بموضوعات الموازنة العامة (النفقات والايرادات)، الا ان ادراجها يتم من قبل السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية لتحقيق مجموعة من الغايات بالنسبة لكل منهما، بما يعني ان هذه القواعد لا ترتبط بصورة حقيقية بالموازنة العامة، ومن ثم فهي تلحق بالأخيرة لعلة تتصل بوضعها.
- ٣- ان ملحقات الموازنة العامة تتخذ صورتين: الصورة الأولى هي تلك الملحقات التي تظهر بصورة طبيعية مع الموازنة العامة ولا تبدو غريبة عنها، بحسبانها احدى توابعها التي جرى افرادها لإظهار أهميتها أو من اجل لفت النظر اليها، أو من اجل تمكين التصرف بها أو تنفيذها على أفضل وجه، وكذلك من اجل تسهيل الرقابة على تنفيذ ما ورد فيها، ولذلك سوف نسميها اجتهادا الملحقات في إطار الموازنة العامة.
- ٤- اما الصورة الثانية فهي الملحقات التي تظهر في الموازنة العامة وهي تكون في غير محلها، أو هي غريبة عن ان تكون بطبيعتها من ملحقات الموازنة، لكنها تدرج فرضا، وعلى هذا سوف نسميها اجتهادا الملحقات خارج إطار الموازنة العامة.
- ٥- فالمحقات التي تكون خارج إطار الموازنة العامة انما هي تشريعات تتعلق بنواحي اجتماعيه أو اقتصاديه أو ماليه تم ذكرها في قانون الموازنة تعديلا لتشريعات قائمه أو تبني قواعد جديده لتنظيم مساله لا تشريع سابق لها.
- ٦- ان هذه الملحقات وجدت صداها بمسميات مختلفة، فهي توجد في إنكلترا والولايات المتحدة، وفي فرنسا تحت مصطلح «cavaliers budgétaires» (فارس أو راكب أو متسابق الموازنة العامة)، وهي تظهر من خلال فكرة ادراج موضوعين في التشريع المالي أحدهما ينال قبول في حين الاخر لا ينال قبولا، إذ ان عرضهما بصورة منفصلة يؤدي إلى تشريع الأول وعدم تشريع الثاني.
- ٧- ان الاستقرار في المجال المالي والضريبي وحماية التوقعات القانونية، يحقق

مجموعة من النتائج التي تتمثل في تعزيز الكفاية الضريبية، وضمانا لمصداقية الإدارة الضريبية في علاقتها مع المكلفين، كما ان من شأن ذلك ان يحد من الاثار السلبية للمخاطر القانونية، واثارة الانتباه أيضا إلى صدق الحوافز الضريبية وتشجيع النشاط الاقتصادي وجذب الاستثمارات، وكل ذلك يعمل على خلق محيط قانوني للمعاملات واستقرار المراكز القانونية.

٨- يمثل اليقين القانوني تمكين الأشخاص من الإحاطة بالقواعد القانونية، وهذا يفترض قيام عنصرين أساسيين، العنصر الأول يتمثل الأساس القانوني أو السند القانوني للأعمال الصادرة من السلطة العامة، أما الثاني فيتمثل في توافر مجموعة من الخصائص في القاعدة القانونية، مثل الوضوح وسهولة فهم وتحليل المخاطبين بها.

٩- ان اليقين الضريبي يفترض أن يكون التنظيم القانوني للضريبة مستندا على قواعد واضحة ومحددة لطرفي العلاقة الضريبية المكلف والإدارة الضريبية، لأن الأخيرة كذلك تتولى تنفيذ القانون الضريبي سواء بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة ومواعيد واساليب تحصيلها وجبايتها، فيكون للمكلف القدرة على الدفاع عن حقوقه.

١٠- ان ملحقات الموازنة العامة تؤدي إلى خرق مبدأ الامن القانوني، وكذلك خرقا لمبدأ اليقين في التنظيم القانوني، وهذا ما يؤثر على استقرار المراكز والعلاقات القانونية داخل المجتمع، كما تعمل في الوقت نفسه على التضخم التشريعي.

١١- ان المشرع العراقي قد بالغ كثيرا في تبني فكرة الملحقات في إطار الموازنة العامة، فلا يكاد يخلو أحد قوانينها من وجود تدل على تلك الملحقات، وان كنا في بعض الأحيان نلتمس عذرا لهذا الاتجاه، الا انه في أحيان كثيرة لم يكن لوجود تلك الملحقات مبرر مقبول سوى رغبة السلطتين التشريعية والتنفيذية في اجراء تعديلات ترغب من خلالها كسب ود الناخبين.

١٢- ان ظاهرة الملحقات في قوانين الموازنة في العراق رتبت اثارا تمثل بعضها في تأخر إقرار الموازنة العامة، وعدم شفافيته، إضافة إلى ذلك فقدان مصداقيته، ومن نتائجها أيضا تنامي ظاهرة الطعن بعدم دستورية تلك الملحقات. فلقد بلغ الحال مبلغه في ان هناك نصوص في النشاط المالي والإداري، يلفت وجودها في الموازنة ويثير في النفوس الغرابة في البحث عن مبرر لسلوك المشرع في ادراجها ضمن الموازنة. كمسائل نقل الموظفين وإجراءات تنسيبهم، لا يكون محلها قانون الموازنة، بل حتى يمكن الاكتفاء بتفويض المسألة إلى السلطة التنفيذية.

## ثانياً: المقترحات:

- ١- ضرورة كف يد السلطة التشريعية والتنفيذية في اللجوء إلى ملحقات الموازنة العامة، لأنها تمثل مسلكاً غير سليم، فهي تؤثر بصورة سلبية على الأوضاع والمراكز القانونية، وتعرقل في أحياناً عديدة عمل الإدارة.
- ٢- تبني المشرع تعديلاً في قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩، يشير بصورة صريحة وقاطعة إلى عدم جواز ادراج ملحقات في الموازنة العامة لا تكون منها في شيء، ذلك لان من الصعوبة تبني هذه المسألة في الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ للجمود الذي يغلفه.
- ٣- اشراك مجلس الدولة في العراق في مجال تشريع قانون الموازنة العامة، لان من شأن ذلك ان يؤدي إلى تبصير السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية إلى الحقيقة الغائبة عن اذهانهم بخصوص هذه الملحقات، وبيان مدى ما تتركه من اثار سلبية.
- ٤- جمع النصوص القانونية المتناثرة في كل فرع من فروع القانون، أو في كل تنظيم قانوني معين، واصدارها في مدونة واحدة من اجل تحقيق مبدأ اليقين القانوني، فبدلاً من ان تترك في نصوص الموازنات الماضية، فمن الأولى جمعها، ليستطيع الأشخاص الإحاطة بمراكزهم وتحديد علاقاتهم في ضوءها.
- ٥- اهتمام كل جهة قطاعية أو هيئة إدارية (الوزارات- الهيئات المستقلة- الهيئات غير المرتبطة بوزارة-الأقاليم- المحافظات) بدراسة التشريعات النازمة لنشاطها، وتحديد الملحقات التي مثلت تعديلاً فيها، والإشارة إليها في نشاطها الإعلامي المقروء والمسموع والمرئي والالكتروني، فليس لها ان تتقاعس عن أداء ذلك، لما فيه من تأثير على أدائها لنشاطها، واضفاء جانب كبير من الشفافية في علاقتها مع المتعاملين مع مرافقها.

## المصادر

## أولاً- باللغة العربية:

١. ابن منظور، لسان العرب، مجلد ١٣، بيروت، دار صادر، بدون تاريخ نشر.
٢. اثير أنور شريف، دور الحاكمية في عملية اعداد الموازنة العامة للدولة في العراق- دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة بغداد، ٢٠٠٨.
٣. احمد فارس عبد العزاوي، الحماية القانونية للمكلف الضريبي في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة تكريت، ٢٠١٣.
٤. إسماعيل نامق حسين، العدالة وأثرها في القاعدة القانونية - القانون المدني انموذجاً- دار الكتب القانونية، القاهرة، ٢٠١١.
٥. الانتلاف من أجل النزاهة والمساءلة-أمان، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، ط٦، رام الله، ٢٠١٦.
٦. حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٨.
٧. د. احمد حافظ الجعوني، اقتصاديات المالية العامة، ط٢، دار الجيل للطباعة، بلا مكان نشر، ١٩٧٤.
٨. د. احمد صالح احمد، مظاهر عدم اليقين في النظام الضريبي المصري، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، ع٢٣، ٢٠١٠.
٩. د. أحمد عبد الظاهر، مبدأ الأمن القانوني كقيمة دستورية، مقال منشور على الموقع: <http://kenanaonline.com> تاريخ الدخول ٢٣/٤/٢٠٢٣.
١٠. د. بان صلاح، ملحقات الموازنة العامة، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون - جامعة بغداد، م٣٠، ع١، ٢٠١٥.
١١. د. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، عمان، دار وانل للنشر والتوزيع، ٢٠١٠.
١٢. د. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، ط١، منشورات جامعة بنغازي، دار القلم للطباعة، بيروت، ١٩٧٥.
١٣. د. خالد مجيد عبد الحميد، د. عبد الخالق عبد الحسين، المواعمة بين مبدأ اليقين القانوني والعدالة التشريعية، مجلة أهل البيت (عليهم السلام)، جامعة أهل البيت، ع٢٦، ابريل ٢٠٢٠.
١٤. د. دريد عيسى إبراهيم، مبدأ المساواة امام الضريبة وتطبيقاته، الإسكندرية، دار الكتب والدراسات العربية، ٢٠١٨.
١٥. د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٩١.
١٦. د. رفعت المحجوب، المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٨٣.
١٧. د. سالم محمد عبود وعروبة العايش، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها

- على التنمية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة العلمية الضريبية الأولى -مركز بحوث المستهلك، ٢٠٠٨.
١٨. د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٩.
١٩. د. عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، (مدخل لدراسة أصول الفن المالي لمالية الاقتصاد العام)، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٧.
٢٠. د. عادل فليح العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج ١، المالية العامة والقانون المالي، ط١، الأردن، اثناء للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩.
٢١. د. عبد الباقي البكري وزهير البشير، المدخل لدراسة القانون، بلا مكان وبلا سنة نشر.
٢٢. د. عبد الحي حجازي، المدخل لدراسة القانون، الكويت، جامعة الكويت، ١٩٧٢.
٢٣. د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، بغداد، مطبعة العاني، ١٩٧٢.
٢٤. د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، ج ٢، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧١.
٢٥. د. عدلي محمد توفيق، في النظم الضريبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٥.
٢٦. د. فايز محمد حسن، تاريخ النظم القانونية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠.
٢٧. د. فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٣.
٢٨. د. محمد خالد المهاني، د. خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، جامعة دمشق، بدون سنة نشر.
٢٩. د. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، الكويت، ع ٤، س ٢٥، رمضان ١٤٢٢هـ/ديسمبر ٢٠٠٢.
٣٠. د. محمد محمد عبد اللطيف، مبدأ الامن القانوني، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة المنصورة، ع ٣٦، ٢٠٠٤.
٣١. د. مصطفى سيد احمد صقر، فلسفة العدالة عند الإغريق وأثرها على فقهاء الرومان وفلاسفة الإسلام، دار الجلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٨٩.
٣٢. د. نزيه عبد المقصود محمد مبروك، شفافية الموازنة العامة للدولة (أهميتها، وآليات تعزيزها)، مجلة كلية الشريعة والقانون - جامعة الأزهر (طنطا)، م ٣٠، ع ٣٤، ٢٠١٥.
٣٣. د. يسري أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق جامعة بنها، ٢٠٠٨.
٣٤. د. رحيم حسين موسى، العدالة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق - جامعة النهدين، ٢٠٠٢.
٣٥. د. رمضان بن جعفري، حق المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية-جامعة احمد دراية ادرا، ٢٠١٦-٢٠١٧.
٣٦. د. زياد طاهر محمد علي، فاعلية القواعد الضريبية في تعزيز الإذعان الضريبي دراسة استطلاعية

- لآراء عينة من المكلفين بالتحاسب الضريبي في محافظة نينوى، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، م٤، ع١٤، يناير ٢٠١٤.
٣٧. زياد طاهر محمد علي، فاعلية القواعد الضريبية في تعزيز الإذعان الضريبي دراسة استطلاعية لآراء عينة من المكلفين بالتحاسب الضريبي في محافظة نينوى، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، م٤، ع١٤، يناير ٢٠١٤.
٣٨. زينب علي عبيدي واحمد سليمان ياسين الصفار، المشكلات الادارية والقانونية والمالية في النظام الضريبي العراقي، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، م١١، ع٢٤، ٢٠١٣.
٣٩. سهام كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، م٨، ع٢٤، ٢٠١٣.
٤٠. عبد الباسط علي جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون- جامعة الموصل، ٢٠٠٥.
٤١. عبد الرحمن قاسم دقة، العدالة الضريبية في قانون ضريبة الدخل، رسالة ماجستير جامعة النجاح، فلسطين، ٢٠٠٣.
٤٢. علاء حسين علوان، دور الاعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، م١٢، ع٤١، ٢٠١٧.
٤٣. فاطمة رحال، وحفيظة خضراوي، دور الشفافية في إصلاح الميزانية العامة للدولة وتحقيق التنمية المستدامة في الدول العربية، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول: متطلبات ارساء مبادئ الحوكمة في ادارة الميزانية العامة للدولة، ٣٠-٣١ أكتوبر ٢٠١٢.
٤٤. كاظم المالكي، مصطلح اليقين، مجلة (الدليل)، مؤسسة الدليل للدراسات والبحوث العقديّة، م١، ع٢٤، ٢٠١٨.
٤٥. هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج١، ط١، بغداد، مطبعة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ١٩٨٨.
٤٦. وسام كاظم زغير، افشاء الاسرار الوظيفية وأثره في المسؤولية الجزائية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون- الجامعة المستنصرية، ٢٠١٣.
- ثانيا- باللغة الإنكليزية:

1. David N. Hyman, Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy (10.ed.: Centgage, 2007).
2. Cyril Laurent, L'encadrement normatif des politiques budgétaires sous la Vème République. PDH. Thèse, Université De Reims Champagne-Ardenne, École Doctorale Sciences de L'homme et de la Société, 2017.
3. Miny, Xavier, Les « cavaliers budgétaires » sont-ils éphémères? Une controverse



qui perdure (note sous C.C., arrêt n° 58/2016 du 28 avril 2016), Revue de Jurisprudence de Liège, Mons et Bruxelles, issue.3, 2017.