

التطابق الدستوري

بين أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي

رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والمبادئ والحقوق الدستورية

Constitutional conformity

between the provisions of the Income Tax Law

No. 113 of 1982, amended and the constitutional

principles and rights

د. عمر ماجد ابراهيم المعموري

كلية المنصور الجامعة

قسم القانون

العراق

Dr. Omar Majed Ibrahim

Law Dept.

Al-Mansour University College

المستخلص

تقوم فكرة التطابق بالنسبة للقواعد الدستورية في مدى التزام واحترام القوانين الادنى درجة للدستور ذي المقام السامي ، ذلك لان الاخير يتضمن مبادئ وقواعد دستورية استقرت في الضمير القانوني للامة وكسبت رضا الشعب فكان نتيجة ذلك ان تُرجمت على شكل قواعد دستورية في هذه الوثيقة السامية.

وبناء على ما تقدم فإن القوانين العادية تستمد قوتها وشرعيتها المفترضة من مدى التزامها بأحكام الدستور وان اي مخالفة توجب ان يتم تعديل القانون المناقض للمبادئ والحقوق الدستورية من خلال الغائه او الامتناع عن تطبيقه حسب النظام الرقابي المعمول به في هذا البلد او ذلك . وهذا حال طبيعي اذا ما ايقنا ان القوانين من وضع البشر المعروف بكثرة خطاه فهمهما اوتي من طول باع طويل وخبرة ودراية بالقواعد الدستورية والقانونية لابد ان يعتري عمله التشريعي النقص والقصور . لذلك كان محط دراستنا في هذا البحث هو تقصي مدى التزام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بأحكام الدستور ، ليكون عوناً لذوي المصلحة اولاً في طرح ما يضر بمصلحتهم اذا ما اختصموا مع القانون واستندوا الى الدستور في حججهم. فنجد ان المشرع العادي انتهك مبدأ قانونية الضريبة من خلال السماح لجهات غير السلطة التشريعية بالتدخل في المسائل الضريبية فرضاً وجبايةً وتعديلاً واعفاءً . وكذا الحال بالنسبة لانتهاك مبدأ المساواة وحق التنقل وغيرها من الاحكام الدستورية الاخرى.

الكلمات المفتاحية: النظام الرقابي، القواعد الدستورية، ضريبة الدخل

Abstract

The idea of congruence with constitutionality is based on the extent to which the minimum laws comply with the supreme constitution, because the latter contains constitutional principles and rules that have been established in the legal conscience of the nation and gained the satisfaction of the people.

Based on the foregoing, ordinary laws derive their force and legitimate legitimacy from the extent of their commitment to the provisions of the Constitution and any violation must be amended the law contrary to the constitutional principles by canceling or abstain from application according to the regulatory system in force in this country or that. This is a natural case if we say that the laws of the situation of human beings known as many wrong, it is important how long the length of the long must be the work of legislative shortages and shortcomings. Therefore, the focus of our research is to investigate the extent to which the Iraqi Income Tax Law No. 113 of 1982, amended by the Constitution, is in compliance with the provisions of the Constitution. We find that the ordinary legislator violated the principle of tax law by allowing parties other than the legislature to intervene in tax matters by imposing, collecting, modifying and exempting. As well as the violation of the principle of equality and the right of movement and other constitutional provisions.

Key words: supervision system, constitutional rules, Income Tax

المقدمة

Introduction

يسعى المشرع القانوني بشقيه العادي والدستوري الى تنظيم الوضع القانوني في المجتمع من خلال الحفاظ على مبدأ المشروعية أولاً وتدرج القاعدة القانونية بما يحقق المصلحة العامة ثانياً ، وعلى هذا الأساس استهدف المشرع العراقي من خلال قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ لتحقيق مبدأ المشروعية وسعى الى الحفاظ على مبدأ تدرج القاعدة القانونية من خلال ما صدر عنه من أحكام . ولكن على الرغم من ذلك لم يستطع المشرع ان يحقق التكامل بالنسبة لأحكام هذا القانون فنراه تجاوز من دون قصد مبدأ المشروعية وانتهك مبدأ تدرج القاعدة القانونية من دون انتباه.

ان نصوص القانون الضريبي لم تكن متطابقة مع احكام الدستور بشكل مثالي ، اذ ان المشرع العادي لا بد وان يغفل عن حكم دستوري هنا او هناك ، ذلك ان النقص من سمات البشر ، ولكن وعلى الرغم مما تقدم فأن التشريعات الضريبية ليست بالنصوص القرآنية التي لا يمكن تعديلها او تصحيح اوضاعها القانونية . وهذا ينطبق على الدستور نفسه القانون الاسمي في البلاد .

ولكن يبقى هذا الدور في توضيح مدى تطابق النصوص القانونية مع الدستور هو للفقه والقضاء وكذلك للسلطات في الدولة ، اذ تستطيع هذه الفئات والمؤسسات الادلاء بدلوها في بيان مدى دستورية هذه القوانين وكل حسب دورها ومدى تأثيرها ضمن هذا المجال.

اهمية الدراسة : تعد هذه الدراسة استكمالاً لدراسات سابقة تسعى مع غيرها لغرض الحد من التجاوز على المبادئ والحقوق الدستورية المتعلقة بالشأن الضريبي وتفعيل دور المؤسسات الدستورية المكلفة بحماية الدستور واخذ دورها الحقيقي في الذود عنه ، وكل ذلك بالإضافة الى ترسيخ فكرة الاعتراض من قبل ذوي المصلحة امام المحاكم المختصة لغرض الغاء النصوص الضريبية غير الدستورية .

فرضية الدراسة : تتجسد فرضية الدراسة في مطابقة قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل مع الدستور وبالتحديد مع ما ورد فيه من احكام دستورية تخص الشأن الضريبي ، ومحاولة ذكر مواطن الخلل الدستوري ضمن هذا التشريع والدعوة الى تصحيحه للوصول الى كمال التشريع من خلال التعديل الوارد عليه .

هيكلية الدراسة : تنقسم هذه الدراسة الى مبحثين يخصص الاول منها الى التعريف بضريبة الدخل ونتطرق ضمن هذا المبحث الى ماهية ضريبة الدخل وماهي المدخولات الخاضعة للضريبة وما هي السبل التي استخدمها المشرع لضمان شمول اكبر قدر من المكلفين بالضريبة . ونتناول في

المبحث الثاني الانتهاكات الدستورية في قانون ضريبة الدخل والذي يتضمن عدة مطالب ، اذ يخصص المطلب الاول للانتهاكات الواردة على مبدأ قانونية فرض الضريبة ويشتمل الثاني على انتهاكات مبدأ المساواة في قانون ضريبة الدخل ، اما بالنسبة للمطلب الثالث فهو خاص بانتهاكات مبدأ العدالة في قانون ضريبة الدخل في حين نتناول بالمطلب الرابع والاخير ما رصدناه من انتهاكات بالنسبة لحرية التنقل في قانون ضريبة الدخل .

المبحث الاول

التعريف بضريبة الدخل

من الضرائب المباشرة الشخصية التي يراعي من خلالها المشرع فيها الظروف العائلية للمكلف ، ولم تكن هذه الضرائب بالجديدة على المجتمع العراقي فقد سبق العراق الكثير من الدول العربية في فرض ضريبة الدخل^(١) التي شرعت ابتداءً بالقانون رقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧ مستخدماً الأسلوب الضيق لمفهوم الدخل ودونما تفريق بين الشخص الطبيعي والمعنوي^(٢) وعدم الاعتماد بالسعر التصاعدي لفرض الضريبة ، ومهمله ثانياً هذا القانون كل الاعتبارات الشخصية التي يقررها المشرعون عند فرض الضرائب مثل السماحات والتفرقة بين الظروف الشخصية لذوي الأعباء العائلية المختلفة^(٣).

ولم تمر الايام الا وتدخّل المشرع العراقي لتعديل هذا القانون مرات عدة ، كانت أولاهما عام ١٩٣٠ وثانيها عام ١٩٣١ والثالثة عام ١٩٣٣ والرابعة عام ١٩٣٦. وقد اتسمت هذه التعديلات بالأخذ بالسعر التصاعدي وإعفاءات جديدة وزيادة مدد المطالبة بفرض الضريبة وتصنيف المكلفين حسب الأرباح وتقرير أحكام جديدة خاصة بغير المقيمين وغيرها من الأحكام الأخرى^(٤).

وقد حل القانون رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ محل القانون القديم وكانت أحكامه تقرر معاملة مستقلة لذوي المراكز القانونية المختلفة من حيث الحالة الاجتماعية ، بالإضافة الى زيادة معدلات الضريبة التصاعدية للفرد المقيم وغير المقيم في العراق^(٥).

وقد لحقت بهذا القانون تعديلات عديدة سنة ١٩٤٣ تناولت مواضيع مختلفة لم تكن قد عولجت
بالقانون عند اول تشريعه مثل فرض الضريبة على أرباح شركات الطيران والبواخر وإعفاء
الرواتب والمخصصات التي تدفعها حكومات الأمم المتحدة . وزيادة السماح للأعزب والمتزوج
وغيرها ، بالإضافة الى التعديلات الأخرى التي لحقت بهذا القانون^(٦).

وفي عام ١٩٥٦ الغي هذا القانون ليحل محله القانون رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ الذي لم يخرج عن
المبادئ التي جاء بها القانون السابق سوى انه أضاف بعض المبادئ الجديدة مثل زيادة السماحات
وتخفيض سعر الضريبة بالنسبة للمقيم وغير المقيم^(٧) .

لم يستمر العمل بهذا القانون طويلا إذ ان ما حصل في صبيحة ١٤ تموز ١٩٥٨ أدى إلى إعادة
النظر بالكثير من القوانين وكان قانون ضريبة الدخل (٨٥) لسنة ١٩٥٦ من ضمنها ، ولعل ابرز
ما جاء في القانون الجديد فرض ضريبة على الأرباح الناجمة عن الاستملاك وإزالة الشيوخ^(٨) .
ولم يخل هذا القانون من التعديلات الى ان الغي بصدر قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة
١٩٨٢ والذي انهال المشرع الضريبي عليه تعديلا بالإلغاء والإضافة حتى هذه اللحظة .

اما بالنسبة لمصادر الدخل^(٩) فقد حددها المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة
١٩٨٢ المعدل وذلك في المادة الثانية منه .

كما وقد حدد القانون نطاق سريان الضريبة مستندا الى مبادئ عدة هي مبدأ الإقامة ومبدأ
التبعية الاقتصادية ومبدأ التبعية السياسية والموطن .

وللدولة الحق في فرض الضريبة على جميع الدخول التي تؤدي الى الأشخاص المقيمين فيها
بغض النظر عن مصدر تسلمها وبالنسبة للقانون العراقي فانه يأخذ بمبدأ الإقامة والتبعية الاقتصادية
والموطن والجنسية كل حسب اهميته .

اما بالنسبة للواقعة المنشئة هي (الإيراد الصافي للمكلف الذي يحصل عليه من المصادر المبينة
في المادة الثانية من هذا القانون) .

المبحث الثاني

الانتهاكات الدستورية في قانون ضريبة الدخل

تضمن قانون ضريبة العراقي بعض النصوص التي تشكل انتهاكا لأحكام الدستور العراقي
النافذ ، والحال هذا لم يختلف مع احكام دستور ١٩٧٠ اذ ان كلا الدستورين اتفقا على المبادئ

والحقوق ، ولكن تركز السلطات في ظل الدستور الاسبق جعل من العسير الحديث عن الدستورية
تجاه القوانين الضريبية .

وعلى هذا الأساس سنتطرق للانتهاكات الدستورية في قانون ضريبة الدخل من خلال تبيان مدى
مخالفتها للمبادئ والحريات الواردة في دستور ٢٠٠٥ والمتعلقة بالشأن الضريبي.

المطلب الأول

انتهاكات مبدأ قانونية فرض الضريبة

تضمن قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ذو الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل جملة من
النصوص المنتهكة لأحكام الدستور ، وتحديداً انتهاك مبدأ القانونية ، فمن المعروف أن نص الفقرة
(أولاً) من المادة (٢٨) من دستور العراق لعام ٢٠٠٥ قررت (لا تفرض الضرائب والرسوم ،
ولا تعدل ، ولا تجبى ، ولا يعفى منها ، الا بقانون) .

فبالاستناد إلى هذا النص ، لا يمكن إجراء أي تصرف قانوني يخص الضرائب والرسوم من
حيث الفرض والتعديل والجباية والإعفاء ، الا بنص قانوني صريح صادر عن السلطة التشريعية
صاحبة الاختصاص الأصيل في هذا المجال^(١٠) ، ولا مناص لتدخل السلطة التنفيذية على الإطلاق
في أي حال من الأحوال ، عادياً كان ام استثنائياً حتى وان كان على سبيل التوضيح ، فهي السلطة
التي لا منازع عليها ولا جدال فيها. فان تدخلت الأخيرة انتفض القضاء الدستوري ليردعها ويعيدها
الى جادة الصواب ، زاجراً إياها ، مذكراً لها بما تحويه النصوص الدستورية من منع لا يقبل
التأويل . وفيما يلي النصوص القانونية التي نراها تتضمن انتهاكاً لمبدأ قانونية الضريبة :

الفرع الأول

دور السلطة التنفيذية في منح الإعفاء الضريبي بناءً على قراراتها

نصت الفقرة (الثالثة) من المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل
، والتي بينت الدخول المعفية من الضريبة على انه (دخل الأوقاف والمعابد والمعاهد الدينية
المعترف بها قانوناً والجهات الخيرية والتهديبية المؤسسة للنفع العام ، ان لم يكن ذلك ناجماً عن
صناعة او مهنة او عمل تجاري) .

يلاحظ على هذا النص انه حدد مجموعة من المؤسسات ذات النشاط غير الربحي وقرر إعفائها من الضريبة بنص قانوني صريح^(١١) يتفق مع أحكام الدستور العراق النافذ ، ولكن ما نختلف عليه ، هو ان المشرع ترك بعض هذه المؤسسات مشمولة بالإعفاء الضريبي بناء على تقدير السلطة التنفيذية ممثلةً بالسلطة المالية ، فمن الذي يحدد الجهات الخيرية او الجهات التهذيبية المؤسسة للنفع العام ؟

يلاحظ على هذه الفقرة ان للسلطة التنفيذية اليد الطولى في مدى شمول هذه الجهات بالإعفاء ، فأن قررت السلطة المالية ان بعض الجهات خيرية او تهذيبية ومؤسسة للنفع العام ، وجب إعفاؤها من الضريبة ، فأن كانت الأخرى وقررت انها ليست من الجهات المذكورة أنفاً ، انعدم قرار إعفائها من الضريبة بناءً على وجهة نظر السلطة التنفيذية .

وبالعودة إلى قانون المنظمات غير الحكومية ذي الرقم (١٢) لسنة ٢٠١٠ نجد ان المادة (١٧) نصت على الآتي :

(أولاً: تعفى المنظمة ذات النفع العام من ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة والتعريفات والرسوم الكمركية وضرائب المبيعات .

ثانياً: يشترط في المنظمة ذات النفع العام ان تهدف الى تحقيق مصلحة عامة.

ثالثاً: تمنح صفة النفع العام الى المنظمة وتسحب منها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من الأمين العام لمجلس الوزراء) .

من خلال تمحيص النظر بهذا النص نجد ان منح الإعفاء الضريبي جاء بنص قانوني صريح ولكن تكمن المشكلة الدستورية في نص الفقرة (ثالثاً) من هذه المادة والتي جعلت تحديد صفة النفع العام بيد مجلس الوزراء ، كما وقررت إمكانية سحب هذه الصفة بناء على قرار من مجلس الوزراء . هنا نقول ان منح الإعفاء بالاستناد إلى صفة يقرها مجلس الوزراء فيه انتهاك دستوري لمبدأ قانونية الضريبة^{١٢} الذي يتطلب حصر الموضوع بيد السلطة التشريعية ، ولكن ما نراه بهذا النص الذي وضع بأن الإعفاء مستند الى صفة النفع العام وهذه الصفة تتحقق بقرار من مجلس الوزراء . لذلك ندعو المشرع العراقي للتدخل لتعديل النص لمنع تدخل السلطة التنفيذية في هذا المجال ، لأن بقاء النص على ما هو عليه يعطي قانونية للسلطة التنفيذية للتدخل في مجالات الإعفاء الضريبي .

الفرع الثاني

تدخل مجلس الوزراء في إعفاء غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات

نصت الفقرة (٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على إعفاء (الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين إما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل). فالملاحظ على هذا النص انه يتضمن حكماً مختلفين تماماً هما :

الحكم الأول : يخص الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين. وان أساس هذا النص هو التزام العراق بالمواثيق الدولية التي صادق عليها. ولا خلاف على الأساس الدستوري لهذا النص وهو امتداد للالتزام بمبدأ القانونية من حيث تقرير حكم الإعفاء الضريبي بنص قانوني صريح .

الحكم الثاني : وهو ما نسعى لبياناه ، اذ نصت عجز الفقرة المشار لها أعلاه على (أما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل) . وهذا النص يتطلب تحقق عدة شروط للشمول بالإعفاء الضريبي . وهي على النحو الآتي :

١. ان يكون الموظفين المشمولين بالإعفاء الضريبي من غير الدبلوماسيين ومن موظفي القنصليات الأجنبية الذين لا يحملون الجنسية العراقية .
٢. يتطلب إعفاؤهم من دفع الضريبة استصدار قرار من مجلس الوزراء.
٣. تحقق شرط المقابلة بالمثل^(١٣) لغرض الشمول بالإعفاء.

ومهما يكن من امر ، فان النص وان اقر بأن شرط المقابلة بالمثل هو الفيصل في الشمول بالإعفاء الضريبي من عدمه ، الا ان المشكلة تكمن في منح مجلس الوزراء هذه الصلاحية ، وان بقاء النص على ما هو عليه يعد انتهاكاً لأحكام الفقرة (اولاً) من المادة (٢٨) من الدستور العراقي ولا يمكن الحديث عن منح مجلس الوزراء أي سلطة في مجال الإعفاء الضريبي لأنه من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية في العراق^(١٤) ولا يدخل ضمن اي اختصاص من الاختصاصات المقررة له دستورياً^(١٥) ومن ثمّ وجب تعديل النص من خلال الغاء تدخل مجلس الوزراء بهذا الشأن .

الفرع الثالث

سلطة وزير المالية في إعفاء مؤسسات الطيران

نصت الفقرة (١٦) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على إعفاء (دخل مؤسسات الطيران، كلاً أو بعضاً، بقرار من الوزير بشرط المقابلة بالمثل ووجود خط او مصلحة جوية للعراق في بلد الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات). لتحقق الإعفاء الضريبي الوارد ضمن هذا النص يشترط الآتي :-

١. إعفاء الإيرادات المتحققة لمؤسسات الطيران الأجنبية عن حركة الطيران أو نشاطه القائم بين العراق والعالم الخارجي. وهذا الإعفاء قد يكون شاملاً لكل ما تحققه هذه المؤسسات من أرباح أو يكون الإعفاء على جزء منها ، وقد منح القانون في هذا المجال سلطة تقديرية لوزير المالية لتحديد نسبة الإعفاء استناداً لاعتبارات سياسية واقتصادية.
٢. موافقة وزير المالية على إعفاء مؤسسات الطيران من ضريبة الدخل والقرار الصادر هنا يكون خاصاً بالنسبة لكل مؤسسة طيران .
٣. تحقق شرط المقابلة بالمثل في التعامل بين الدولتين.
٤. ان يكون للعراق خط او مصلحة جوية مع البلد الذي تتبعه مؤسسات الطيران وذلك لغرض تقوية العلاقات بين البلدين من خلال التسهيلات المتبادلة وهذا يعني انه إذا لم يكن للعراق مصلحة جوية او خط مع الدولة الأخرى التي تتبعها شركة الطيران فلا تتمتع بالإعفاء حتى لو تحققت الشروط الأخرى^(١).

أما بالنسبة لمبررات هذا الإعفاء فيمكن حصرها بالآتي :-

١. التأكيد على تشجيع السياحة والسفر بين العراق ودول العالم^(٢).
 ٢. توسعة اطار التبادل التجاري بين العراق والدول الأخرى .
 ٣. احترام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.
- ولكن السؤال الذي يثور، هل يتفق هذا النص مع أحكام الدستور أم هنالك انتهاكات تجعل من النص القانوني عرضة للانتقاد وإمكانية الغائه دستورياً عند الطعن به من ذي المصلحة^(١٦) ؟
- للإجابة على هذا السؤال نقول ان تخويل وزير المالية سلطة منح الإعفاء الضريبي يجعله صاحب السلطان في هذا المجال ، وهذا الامر يتعارض مع احكام الدستور العراقي الذي يقرر صراحة بأن لا إعفاء الا بقانون ، اذ لا مجال لتدخل السلطة التنفيذية في هذا المجال لأنه يتعارض مع الثوابت الدستورية لأنه وعلى الرغم من ان سلطة الوزير مقيدة بتحقق الشروط القانونية المنصوص عليها

، إلا ان الانتهاك الدستوري يتجلى في تدخل السلطة التنفيذية (وزير المالية) في منح الإعفاء الضريبي لشركات الطيران ، عليه واستناداً لما تقدم نقترح إلغاء الفقرة التي تخول وزير المالية إصدار قرار الإعفاء الضريبي وجعله نافذاً بعد تحقق الشروط دون أي سلطة تقديرية مهما كانت مقيدة ، فالدستور يرفض أي تدخل للسلطة التنفيذية في تنفيذ حكم الفقرة (أولاً) من المادة (٢٨) منه .

الفرع الرابع

سلطة وزير المالية

في تحديد المؤسسات غير الربحية واعفائها من الضريبة

نصت الفقرة (٨) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على انه (التبرعات المصروفة في العراق إلى دوائر الدولة والقطاع العام والجهات العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانوناً على أن يصدر بيان من وزير المالية بأسماء تلك الجهات كلما اقتضت الحاجة وكذلك التبرعات بموجب اكتتابات مجازة من قبل الحكومة) .

يتضح من هذا النص ان هنالك شروطاً يجب تحققها للشمول بهذا الإعفاء وهي :

١. ان تتحقق واقعة صرف التبرعات ، فلا يقبل مجرد استحقاقها القانوني بل من الضروري

جدا ان يتم تسلم التبرعات للجهات المشمولة به .

٢. ان تتحقق واقعة التبرع في العراق وتكون موجهة إلى دوائر الدولة والقطاع العام والجهات

العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانوناً .

٣. تتحقق واقعة الإعفاء الضريبي بعد ان يصدر وزير المالية قائمة تتضمن أسماء المؤسسات

المشمولة بالإعفاء الضريبي كلما اقتضت الحاجة إلى صدور هذه القوائم .

ان منح الإعفاء الضريبي موقوف على موافقة وزير المالية وإصداره لقرار يحدد فيه المؤسسات المشمولة به ، ولا إعفاء ضريبي بدون قرار هذا الوزير وموافقته . مما يعني ان تنفيذ القانون موقوف على صدور قرار وزير المالية ولا مجال لتطبيقه بدون تدخل هذا الوزير . وهو ما يشكل انتهاكاً دستورياً لمبدأ قانونية الضريبة المنصوص عليه في تضاعيف الدستور ، ذلك ان الدستور يحدد مبدأ القانونية بالطريقة التي يجب معها تنفيذ جميع الأحكام الدستورية والقانونية بدون تدخل من السلطة التنفيذية ، بل انه لا يقبل دستورياً ان يتوقف تنفيذ القانون على قرار صادر من السلطة التنفيذية في هذا المجال .

ان الفكرة من النص على مبدأ قانونية الضريبة كونه الضمانة الدستورية لحقوق المكلفين من افتتاحات السلطة التنفيذية وغلوها ، فلن يقبل المشرع الدستوري والعادي بعد اليوم أي انتهاك وتجاوز من قبل السلطة التنفيذية في تحديد كل ما يخص المكلفين بدفع الضريبة ، فأن كانت لها سلطة في إصدار الأنظمة والتعليمات فهي لتسهيل تنفيذ القانون فلا يوقف تنفيذ القانون على صدورها ولا يكون تقرير الشمول بما حدده المشرع الضريبي على إرادة مصدر الأنظمة والتعليمات ، بل يسري وينفذ القانون بدون صدور هذه التعليمات والأنظمة الا إذا نص القانون على خلاف ذلك، ويشير الفقه القانوني^(١٧) إلى وجود حالتين ضمن هذا المجال :

الحالة الأولى : النص صراحة على ان نفاذ القانون مرهون بصدور التعليمات الخاصة به .
الحالة الثانية : استحالة تنفيذ القانون بدون صدور الأنظمة والتعليمات ، ذلك بسبب عمومية النص الضريبي والحاجة الماسة إلى تفصيلات دقيقة لإفهام مطبقي القانون على آلية التنفيذ .
ومهما يكن من أمر فيجب على المشرع العادي تعديل هذا النص بما يتفق والأحكام المثبتة في الوثيقة الدستورية .

الفرع الخامس

تعطيل تنفيذ القانون لحين صدور التعليمات الخاصة به

يتضمن هذا الانتهاك نصين قانونيين خالف فيهما المشرع الأحكام الدستورية المقررة لصالح مبدأ قانونية الضريبة . وهذان النصان على النحو الآتي :-

١. نصت المادة (٦٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على انه (توضع أنظمة تتناول الأمور الآتية...)

(٢- بيان التنزيلات^(١٨) ونسب الاندثار^(١٩) التي يجب قبولها) .

٢. نصت الفقرة (٤) من المادة (٦١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على أن(تعين ماهية الرواتب والمخصصات والأجور التي تستوفى عنها الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر) .

نصت الفقرة (١) من المادة (١٦) من قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠ على الراتب هو (مبلغ يتقاضاه الموظف شهرياً مقابل عمله في الخدمة العامة)^(٢٠) ولم يتطرق له اي قانون ضريبي عراقي آخر ، إذ يستحق الموظف للراتب عند مباشرته في الوظيفة العامة عقب صدور قرار تعيينه^(٢١).

اما بالنسبة للمخصصات فهي (مبالغ او مجموعة مبالغ يتقاضاها الموظف او المستخدم) (بفتح

الدال) شهرياً أو خلال فترات يحددها القانون وهي اما مبلغ مقطوع او بمقدار نسبة معينة من الراتب الشهري والغاية من منحها للموظف هو لتمكينه من مواجهة نفقات الحياة بما يكفل عيشه بمستوى مقبول ولكي ينصرف ويتفرغ لمهام العمل^(٢٢).

وعرف قانون العمل العراقي الأجر بأنه (كل ما يستحق للعامل على صاحب العمل الذي يستخدمه من مال أياً كانت طريقة حسابه لقاء عمله ويستحقه من تاريخ مباشرته بالعمل)^(٢٣). والذي يلاحظ على هذه النصوص سالفه الذكر إن المشرع خول وزير المالية في النص الأول إصدار الأنظمة بالتنزيلات ونسب الاندثار وخول النص الثاني الوزير أو من يخوله بإصدار تعليمات الاستقطاع المباشر، وبما إن المواضيع المحددة في النصين المشار لهما تعد من الإعفاءات وفقاً لمفهومه العام ، وبما ان تحديد النصوص المشمولة بطريقة الاستقطاع المباشر يدخل ضمن طريقة التقدير وآلية الجباية التي تتنازعها قواعد الفرض والجباية فان في تفويض السلطة المالية هذه الصلاحية اعتداء على واجبات السلطة التشريعية التي منحت لها بموجب مبدأ القانونية . ذلك ان النص القانوني سيكون موقفاً على ما تقرره السلطة التنفيذية من حيث تحديد المعاني المراد تطبيقها لغرض الشمول بالنص القانوني ، فأن توقف النص على قرار السلطة التنفيذية صار الأخير جزءاً من كينونة الأول ولازماً فيه فلا تطبيق للنص القانوني الا من خلال ما تحدده السلطة التنفيذية وفي ذلك انتهاك لمبدأ قانونية الضريبة المحدد دستورياً والملمزم للسلطات كافة .

بعد كل ما عرضناه نقول هذا ما رصدناه من انتهاكات لمبدأ قانونية الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وحسب قناعاتنا القانونية ، وقد يجد بعض الفقه ان منها ما لا يعد انتهاكاً دستورياً ومن الفقه من يجد ان هنالك انتهاكات دستورية في نصوص قد لا نراها كذلك^(٢٤)، ولكن يبقى المخالف هو المدافع عن رأيه ، فلا نتبنى وجهة نظر غيرنا ما لم يقم الدليل على صحتها .

المطلب الثاني

انتهاكات مبدأ المساواة في قانون ضريبة الدخل

لم تخل احكام قانون ضريبة الدخل من الانتهاكات الدستورية لمبدأ المساواة المنصوص عليه دستورياً ، لذلك نخصص هذا الفرع لمناقشة الانتهاكات الدستورية التي ارتكبها المشرع العادي تجاه مبدأ المساواة المكفول دستورياً ضمن أحكام المادة (١٤) من الدستور ، وهي على النحو الآتي :

الفرع الأول

انتهاك مبدأ المساواة في شرط الإقامة

نص البند (ج) من الفقرة (١٠) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل عند تبينها للمقيم من رعايا الأقطار العربية بأنه (رعايا الأقطار العربية في العراق مهما كانت مدة سكناهم) .

إذ يلاحظ على هذا النص انه وضمن السياق المتبع من قبل الحكومة التي شرعت هذا القانون كانت تفاضل وعلى نهج واضح بين من يحملون جنسية إحدى الدول العربية وتمايز في معاملتهم مقارنةً برعايا باقي الدول غير العربية والذين حدد البند (د) من ذات الفقرة عدة شروط عند تعريفها لرعايا الدول الأخرى غير العربية^(٢٥).

فالمفكر بالنص يجد تفضيلاً لرعايا الأقطار العربية على غيرهم من الأشخاص لأسباب سياسية أكثر من تعلقها بالمقدرة التكلفية عند فرض الضرائب ، ذلك ان السياسة العراقية في تلك الفترة كانت تعامل العربي معاملة العراقي في الحقوق والواجبات على أسس قومية بل قد تصل الى تفضيل العربي على العراقي ، مما يجعل في هذا الموضوع مخالفة لأحكام الدستور الذي قررت المادة (١٤) منه مبدأ المساواة في الحقوق والواجبات وخصوصاً ان السياسة القومية التي تنتهج التفضيل لرعايا الدول العربية قد انتهت ولم يعد لها وجود .

من جانب اخر يلاحظ أنّ في هذا النص إشكالاً أكبر من التمييز بين العربي وغير العربي ، حيث ان فيه تفضيلاً لرعايا الأقطار العربية على العراقيين ذلك من خلال اشتراط قانون ضريبة الدخل العراقي شروطاً معيناً لاعتبار العراقي مقيماً لم يتطلبها بالنسبة لرعايا الأقطار من خلال نصه على ان (المقيم :

أ. العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل او أن يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه .
ب . العراقي الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الرسمية ومنشآت القطاع العام والمتقاعدين او من أعارت الحكومة خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق اذا كان معفياً من الضريبة في محل عمله). فيلاحظ انه النص اشترط لاعتبار العراقي مقيماً :

١ . سكنه في العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال سنة نجوم الدخل .

٢ . التغيب المؤقت عن العراق ويكون ذا موطن دائم ومحل عمل رئيس فيه.

٣. سكنه خارج العراق ان كان من منتسبي الدوائر الرسمية والقطاع العام والمتقاعدين او ممن أغيرت خدماته الى شخص معنوي .

في حين لم يشترط اي شرط لاعتبار رعايا الأقطار العربية العاملين في العراق ان تحقق لهم دخل فيه مقيمين سوى التواجد فيه حتى لو كان لساعة واحدة . ونجد تأثير هذا النص في ان رعايا الأقطار العربية العاملين في العراق سيتمتعون بالسماح المقرر للمقيمين لحظة هبوطهم ارض العراق ، في حين نجد ان العراقي لا يتمتع بالسماحات القانونية الا بعد مضي أربعة أشهر او يكون ذا تغيب مؤقت حسبما تم تفصيله أنفاً .

فكيف يمكن لدولة ان تتحدث عن رابطة الدم والولاء أمام شعب يجد ان غيره مفضل في بلده أكثر منه ، كيف تحاسب الدولة من تهرب او امتنع عن دفع ضريبة يجد فيها نفسه مواطناً اقل درجة من الأجانب .

من كل ما تقدم نجد ان المشرع العراقي انتهج نهجاً سياسياً في تحديد المقيم يعتمد على أفكار حزبية أكثر من اعتماده على المقدرة التكليفية للمكلف الضريبي^(٢٦)، وحبذا لو غيرت هذه النصوص لتكون على النحو الذي يجعل من المقدرة التكليفية هي الأساس في تحديد الإقامة وما يتبعها من أحكام ضريبية تتعلق بالسماحات الشخصية وغيرها ، وهو النهج السليم الذي اعتمدته القوانين الضريبية للدول المقارنة الأخرى^(٢٧).

الفرع الثاني

التمييز بين العراقي المقيم ورعايا البلدان الاخرى المقيمين

نص قانون ضريبة الدخل العراقي على انه (١- تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه .

٣- لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق)^(٢٨) .

يلاحظ على هذا النص انه فرق بين العراقي و غير العراقي من حيث الإقامة. فقد قرر فرض الضريبة على دخول العراقي الناجمة له في أي مكان سواء كانت متولده داخل العراق او خارجه ، في حين فرض الضريبة على دخول غير العراقي الناجمة داخل العراق فقط.

وكان في الأمر عقوبة على العراقي نتيجة لتبعيته السياسية^(٢٩) من حيث تتبع كل ما يحصل عليه من ربح في أي مكان بغض النظر عن الحدود المرسومة بين الدول . ولكنه من جانب آخر أعطى

مزية لغير العراقي من حيث المعاملة الضريبية وكل ذلك خلافاً لأحكام المادة (١٤) من الدستور العراقي النافذ .

إن مبدأ المساواة يقضي اعتماد أسس موضوعية في تحديد الأعباء الضريبية الملقاة على عاتق المكلفين^(٣٠) ، فليس الأصل فرض الضريبة على أساس رابطة التبعية السياسية ولكن الأصل فرض الضريبة على أسس من المقدرة التكاليفية للمكلف فلا يقبل قانوناً تفريق القانون بين المكلفين على أسس تنظر إلى الجنسية^(٣١). وان بقاء نص الفقرتين (١) و(٣) من المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل يجعل منهما تنتهكان مبدأ المساواة المنصوص عليه بموجب أحكام المادة (١٤) من الدستور العراقي النافذ^(٣٢) .

الفرع الثالث

التمييز بين الفنادق في منح الإعفاء

نصت الفقرة (١٣) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي على ان (دخل الفنادق من الدرجات الممتازة والأولى المقامة في بغداد عند إنشائها وخلال السنوات الخمس الأولى من بدء استثمارها. أما الفنادق المماثلة المقامة خارج مدينة بغداد فتكون مدة الإعفاء سبع سنوات من بدء استثمارها. على أن لا يستفيد من هذا الإعفاء المحلات التابعة للفنادق المذكورة والتي ليس لها علاقة بالاستثمار كالمخازن وقاعات العرض سواء كانت هذه المحلات مؤجرة من قبل المستثمر او مستثمرة من قبله مباشرة).

فالواضح ان المشرع الضريبي العراقي أعطى تفضيلاً في الإعفاء الضريبي لجهة على حساب أخرى بسبب ان الأولى مقامة في بغداد والأخرى مقامة في المحافظات الأخرى .

إذ قرر المشرع إعفاء فنادق بغداد لمدة خمس سنوات من بدء استثمارها ، في حين قرر إعفاء فنادق المحافظات لفترة تزيد على سبع سنوات. مع ضرورة الإشارة إلى قصر الإعفاء على الفنادق دون المحلات والمخازن التي لا علاقة لها بالاستثمار .

في هذا الموضوع انتهاك لمبدأ المساواة ، اذ يجب على المشرع ان يعامل المشاريع الاستثمارية معاملة واحدة دون تمييز غير مبني على أسس تتصل بالاختلاف في المركز القانوني ، فلو افترضنا جدلاً موافقتنا على موقف المشرع في تفضيل الفنادق المقامة خارج بغداد على الفنادق المقامة فيها بسبب إنها العاصمة ومركز جذب السياح والوفود ، لكان جوابنا أن العراق يمر اليوم بعكس هذا الوضع فنجد ان الجذب الديني وجذب الاصطياف جعل من الفنادق المقامة خارج مدينة بغداد في

موقع أفضل من غيرها وكانت مبالغ الأرباح المستحصلة أكثر من الفنادق المقامة داخل بغداد في ظل وضعها الأمني الصعب .

عليه وجب على المشرع المساواة فيما بين الفنادق في المعاملة الضريبية والإعفاء احتراماً للمبدأ الدستوري القائم ، ولو عدل المشرع الضريبي هذا النص بالشكل الذي يضمن مبدأ المساواة لكان أفضل .

الفرع الرابع

التمييز بين وسائل النقل في منح الإعفاء

نصت الفقرات التالية من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ان :
(١١ . الدخل الناجم لأصحاب او مستأجري وسائل النقل البحرية المنصوص عليه في المادة الخمسين من هذا القانون إذا كانت الوسائل المذكورة مشحونة بالنفط .

٢٤ . دخل أصحاب وسائل النقل البرية، من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النفطية والغاز لإيصال المنتوجات النفطية إلى داخل القطر او تصديرها منه. ٢٤ .
(مكررة) دخل أصحاب وسائل النقل البرية من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسة العامة لتسويق النفط لتصدير النفط الخام إلى خارج القطر) .

فالواضح من هذا النص ان المشرع الضريبي اشترط عدة شروط لغرض الشمول بالإعفاء الضريبي ، وهذه الشروط بالنسبة للفقرة (١١) هي :

- ١ . ان تكون وسائل النقل المشمولة بهذا الإعفاء هي وسائل نقل بحرية
- ٢ . ان تكون مشحونة بالنفط ، وهذا يعني ومن باب المخالفة ان شحن هذه الوسائل بأية مادة غير النفط يُخضعها للضريبة على الدخل .
- ٣ . لا يهم ان يكون مالك واسطة النقل البحرية او مستأجرها من أية جنسية كون النص جاء مطلقاً والمطلق يجري على إطلاقه .

أما بالنسبة لشروط تطبيق الإعفاء بالنسبة للفقرتين (٢٤ و ٢٤ مكررة) فهي على النحو الآتي:

- ١ . ان تكون واسطة النقل برية .
- ٢ . ان يكون صاحبها من غير العراقيين .
- ٣ . ان يكون متعاقد مع المؤسسة العامة لتوزيع المنتجات النفطية والغاز .
- ٤ . ان يكون هدف التعاقد هو إيصال المنتوجات النفطية لدخل العراق او تصديرها منه .

٥. بالنسبة للفقرة (٢٤ مكررة) فقد اشترطت إضافة لما تقدم ، التعاقد مع المؤسسة العامة لتسويق النفط الخام إلى خارج العراق .

وعلى أساس ما تقدم نقول ان المشرع الضريبي العراقي عامل مالكي ومستأجري وسائط النقل معاملة ضريبية مختلفة على الرغم من اتحادهما بالصفة والمركز القانوني وان الاختلافات التي نشأت بينهم استندت الى التبعية السياسية . كما وقصر الإعفاء ضمن أحكام الفقرة (١١) على وسائط النقل البحرية فقط دون باقي وسائط النقل البرية والجوية مع العرض إنهما يقومان بنفس العمل . بالإضافة الى شمول هذه الوسائط بالإعفاء ان كانت محملة بالنفط دون باقي المنتوجات النفطية الأخرى .

بالإضافة لذلك فقد خالفت (٢٤ و ٢٤ مكررة) أحكام مبدأ المساواة من خلال شمولهم غير العراقيين بالإعفاء الضريبي ، ولكن فرضت الضريبة على العراقيين من أصحاب وسائط النقل . وكأن المزايا لغير العراقيين وان الفروض والتكاليف على العراقيين مع انهم يقومون بنفس الأعمال . فالمعروف في مجال فرض الضرائب نظر المشرع للمقدرة التكلفة ومقدار الأرباح التي يحصل عليها المكلف ، فأن ترك المشرع هذه المبادئ ونظر الى التبعية السياسية – كأساس لفرض الضرائب- خرج عن الطريق السليم وأحم نفسه في انتهاكات دستورية مثل مبدأ المساواة وغيرها .

الفرع الخامس

فرض سعر نسبي على دخول الشركات

أورد المشرع الضريبي العراقي نصين قانونيين قرر فيهما سعراً ضريبياً نسبياً عند فرض الضريبة وهذان النصان هما :

١. نصت المادة (١٣) من القانون على انه ((١....

ج- دخل الشركات المحدودة المسؤولة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥%.

د- دخل الشركات المساهمة الخاصة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥%.

هـ- دخل الشركات المساهمة المختلطة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥%).

٢. نصت المادة (١٩) من القانون على انه (١). كل شخص مقيم في العراق يستحق عليه مباشرة أو بالنيابة عن غيره مبلغ لشخص أو أشخاص في خارج العراق.... وتكون نسبة الضريبة الواجبة التأدية في مثل هذه المبالغ (٢٠) في المائة (...).

عند التمعن بالنص الأول نلاحظ انه ساوى بين الشركات المساهمة^(٣٣) والشركة ذات المسؤولية المحدودة^(٣٤) في الأسعار القانونية إذ تبنى سعراً نسبياً قدره (١٥%) بصرف النظر عن مقدار دخل الشركة وهو توجه جديد يختلف عما سبقه من توجهات تشريعية^(٣٥) وهذا الأمر لا يستقيم والمنطق القانوني السليم فالمساواة التي يفترض تطبيقها هي المساواة التي تنظر الى مقدار الربح ومدى تأثيره على النشاط الاقتصادي وكذلك المستوى المعيشي للمكلفين ، وهذه التضحية لا تكون إلا باعتماد الأسعار التصاعدية إذ تكون هنالك علاقة طردية بين مقدار الدخل وسعر الضريبة فيزداد الثاني كلما تحقق مقدار اكبر من الأول .

اما الباحث في النص الثاني فيجد ان المشرع اخضع بعض دخول غير المقيمين لسعر نسبي قدره (٢٠%) ، في حين ان بقية دخوله تخضع لأسعار تصاعدية وفقاً للبند (ب) من الفقرة (١) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، وفي ذلك انتهاك كبير لمبدأ المساواة فقد فرض المشرع الضريبي العراقي نوعين من الأسعار، احدهما تصاعدي على بعض دخول المقيم والآخر نسبي على البعض الآخر من دخول نفس الشخص من دون وجود ضابط يرتبط بالمقدرة التكلفة للمكلف الضريبي . وكان الأجدر بالمشرع الضريبي ان يهتم بمبدأ المساواة في المعاملة الضريبية لذوي المراكز القانونية المتشابهة فما الفرق بين مكلف واحد تخضع بعض دخوله لسعر نسبي والبعض الآخر لسعر تصاعدي . هذا بالإضافة الى وجوب معاملة الشركات حسب مقدرتها التكلفة وليس فرض نسبة ثابتة على ارباحها، لأن المقدرة التكلفة ضماناً لكلا الطرفين فتزداد حصة الدولة كلما حققت الشركة ارباحاً اكثر والعكس صحيح .

من كل ما تقدم نرى أن المشرع الضريبي ملزم ، واحتراماً لمبدأ المساواة أن يعيد النظر بهذه النصوص من خلال الاعتماد على السعر التصاعدي عند تحديد الفروض الضريبية لأنه اقرب إلى العدالة من السعر النسبي الذي يساوي بين الدخول المنخفضة والمرتفعة في نسب فرض الضريبة

المطلب الثالث

انتهاك مبدأ العدالة في قانون ضريبة الدخل

نحاول التطرق في هذا الفرع إلى الانتهاكات الدستورية التي وردت ضمن أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل والخاصة بمبدأ العدالة الضريبية فقد حددت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل مصادر الدخل التي تفرض عليه الضريبة ، وذكرت في الفقرة (٥) منه (الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية او المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة مع ملاحظة ما جاء في الفقرة ٤ من المادة الحادية والستين من هذا القانون) .

فالواضح من هذا النص ان المشرع قرر فرض الضريبة على الرواتب والرواتب التقاعدية والاجور والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام وغيرهم من المشمولين بهذا النص . ولكن هنالك مشكلة تعد خروجاً على مبدأ العدالة الضريبية وهي ان المشرع لم يعتبر ان هنالك تكاليف للحصول على الرواتب والرواتب التقاعدية و المكافآت والأجور وغيرها ، وكأن المشرع يعتبرها دخولاً صافية . فعند النظر الى نص المادة الثامنة بنصها (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك:

- ١ . الفوائد المدفوعة لاقتراض مبالغ تستثمر في إنتاج الدخل او زيادته.
- ٢ . أ- بدل إيجار المحل المستأجر المستغل للحصول على الدخل .
ب - اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل اذا كان ملكاً صرفاً للمكلف، ويعفى بدل إيجاره المقدر من ضريبة العقار .
ج - القسط السنوي لكلفة المساطحة المتضمنة بدل إيجار الأرض وكلفة المنشآت المقامة عليها، اذا كان المحل المستغل للحصول على الدخل منشأ على عرصة تعود ملكيتها إلى الغير ويعفى بدل إيجاره المقدر من ضريبة العقار .
- ٣ . المبالغ المصروفة لصيانة المكنن والآلات والمعدات او تبديل العدد والأدوات.
- ٤ . النسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية عدا المباني والعقارات كالمكنن والمعدات الأخرى لقاء اندثارها او استهلاكها من جراء استعمالها أثناء السنة التي نجم فيها الدخل.

٥ - الديون المتعلقة بمصدر الدخل اذا اقتنعت السلطة المالية بتعذر تحصيلها خلال السنة وان كان أداؤها مستحقا قبل بدايتها. على أن ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة ما تفرض عليها الضريبة في سنة استيفائها ولا تشمل أحكام هذه الفقرة المبالغ التي يمكن استردادها بمقتضى عقد تأمين او غير ذلك.

٦ . الضرائب والرسوم المدفوعة فعلا عدا ضريبيتي الدخل والعقار.

٧ . التوقيفات التقاعدية والمساهمات المقررة بقوانين التقاعد والضمان الاجتماعي.

٨ . التبرعات المصروفة في العراق إلى دوائر الدولة والقطاع العام والجهات العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانونا على أن يصدر بيان من وزير المالية بأسماء تلك الجهات كلما اقتضت الحاجة وكذلك التبرعات بموجب اكتتابات مجازة من قبل الحكومة.

٩ . النفقة الشرعية المحكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص والمدفوعة نقدا من قبل المكلف لمن لا يستحق عنه السماح القانوني بموجب المادة ١٢ من هذا القانون.

١٠ - أقساط التامين على الحياة بما لا يتجاوز سنويا مبلغا مقداره (٢٠٠٠٠٠٠٠) (مليون دينار) ومبلغا مقداره (١٠٠٠٠٠٠٠) (مليون دينار) عن أقساط التامين الأخرى التي ليس لها علاقة بمصادر الدخل المدفوعة خلال السنة على أن يكون التامين لدى شركة تأمين عراقية.

١١ - أقساط إطفاء الموجودات غير المادية بحدود ما أنفقه المكلف على تملكها وفق ما يحدده نظام الاندثار).

نجد هذا النص لم يتطرق الى تكاليف إنتاج الرواتب والاجور مثل مصاريف النقل والأكل والملابس وغيرها ، فعلى الرغم من بساطة هذه المصروفات وقلتها الا إنها تعد من تكاليف الدخل التي يجب على المشرع مراعاتها في التنزيلات ، وهي تجعل من الرواتب والاجور دخولا غير صافية ومن باب العدالة الضريبية مراعاة هذه التكاليف وتنزيلها للحصول على الدخل الصافي للمكلف الخاضع للضريبة . فلماذا يراعي المشرع تكاليف إنتاج الدخل في القطاع الخاص بجميع تفاصيله ولا يراعي هذه التكاليف بالنسبة للموظفين. اليس الموظف احق من غيره وهو الذي يقدم خدماته للدولة بأن تراعي ظروفه المعيشية وتراعي ان دخله من الرواتب والأجور وغيرها غير صافي وتوجد فيه نسبة تكاليف . كل هذا يجعل من باب العدالة ان يراعي المشرع هذه الدخول في التنزيلات ويحسب حسابها .

هذا وقد يتساءل البعض بأنه ان استطاع المكلف إثبات هذه التكاليف بوثائق مقبولة حسب ما نصت عليه المادة الثامنة المشار لها انفاً، فان المشرع سوف يأخذها بالحسبان عند التطرق للتنزيلات . ولكن الا يوجد في هذا النص انتهاك للعدالة أيضاً فكيف بالمكلف ان لم يستطع إثبات

هذه التكاليف بوثائق مقبولة ؟ كيف يثبت أجور النقل والمأكل والملبس على سبيل المثال بوثائق مقبولة . وكأن المكلف متهم بالإخفاء والتستر على مصادر دخله ومن ثمّ وجب عليه الخضوع لمحاكمة لإثبات براءته بوثائق مقبولة . فأن صدق هذا القول وكانت هذه هي أفكار المشرع عدنا الى نقطة البداية بالقول ان الضريبة عقوبة وفيها سلب لأموال المكلف بغير حق ، وإلا فلماذا هذه الوثائق ولماذا هذا التشكيك . كل ذلك يجعلنا نقول ان على المشرع ان يعيد النظر بطريقة التعامل مع المكلف في تحديد التكاليف واجبة التنزيل .

المطلب الرابع

انتهاك حرية التنقل في قانون ضريبة الدخل

لم تخل القوانين بصورة عامة من سوء في الصياغة او إبهام في توضيح المعاني الواردة فيها ، كما ولم تخل تلك القوانين من ورود أحكام تتعارض مع المبادئ الدستورية المكتوبة او تلك المستقرة في الضمير القانوني على شكل أعراف دستورية او غيرها من الأحكام الدستورية . ومن ثمّ فان قانون ضريبة الدخل قد تضمن بعض الانتهاكات الدستورية الخاصة بحرية التنقل وممارسة التجارة ، فقد نص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على أن (إذا اقتنعت السلطة المالية بان احد الأشخاص يحاول السفر إلى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة أو التي تفرض عليه أصالة او نيابة كلها او جزءاً منها فلها أن تطلب إلى الجهات المختصة تأخيرها او منعه من السفر مبينة هويته وان الضريبة مستحقة او قد تستحق عليه وعلى الجهات المختصة أن تمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق إلا بعد دفع الضريبة او تقديم شهادة من السلطة المالية تشير إلى رفع ذلك الحظر عنه) (٣٦).

لتحقق أحكام هذا النص يشترط الآتي :

١. قيام المكلف الضريبي بتأخير دفع الضريبة المفروضة عليه او التي تفرض عليه أصالة او نيابة كلها او جزءاً منها .
٢. قناعة السلطة المالية ان سبب التأخير هو لغرض التهرب الضريبي .
٣. الإيعاز إلى الجهات المختصة بتأخير سفره او منعه من السفر ، ويستمر هذا المنع الى ان يقدم شهادة من السلطة المالية تشير إلى رفع الحظر عنه .
٤. تقديم البيانات كافة إلى الجهات المختصة التي تبين هوية المكلف مع بيان سبب التأخير او المنع من السفر .

ولنا على هذا النص القانوني الملاحظات الآتية :

١. ان الموضوع كله مبني على قناعات قد تتحقق او لا تتحقق ، اذ من الممكن ان يكون سفر المكلف مؤقتاً او لأسباب مستعجلة ولم يكن ينتوي التهرب من الضريبة .

٢. ان المنع من السفر لا يمكن ان يفرض على الشخص الا بموجب حكم قضائي بات ، حيث نصت المادة (١٥) من الدستور على ان (لكل فرد الحق في الحياة والامن والحرية ، ولا يجوز الحرمان من هذه الحقوق او تقييدها الا وفقاً للقانون ، وبناءً على قرارٍ صادرٍ من جهة قضائية مختصة) .

وعلى هذا الأساس كان نص المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل العراقي غير دستوري لأن فيه مخالفة صريحة لمبادئ الدستور ، إذ يمكن ومن خلال هذا النص إصدار قرارات منع سفر بدون الرجوع إلى السلطة المختصة ولمجرد الشك بأن المكلف الضريبي قد يسافر دون دفع الضرائب المستحقة عليه .

٣. نصت المادة (٤٤) من الدستور العراقي النافذ على ان (للعراقي حرية التنقل والسفر والسكن داخل العراق وخارجه) .

من كل ما تقدم نجد ان المشرع الضريبي العراقي قد انتهك الدستور من خلال منح السلطة المالية صلاحية استصدار قرارات منع من السفر مخالفة لما نص عليه الدستور^(٣٧) ، فلا تتوافر في قراراتها الفناعة الكافية كونها تعتمد على وجهة نظرها في محاولة بعض الأشخاص التهرب من دفع الضريبة دونما دليل واضح وكذلك عدم مخاطبة السلطة القضائية لتكون هي الخصم العادل للنظر في هذه المخاصمة . بل كانت السلطة المالية من يقرر ما تراه مناسباً لمصلحتها من خلال طلبها من الجهات المختصة بمنع سفر المكلف الضريبي ، هذا مع ضرورة الإشارة إلى إن ذاتية القانون الضريبي لا تعني السماح بانتهاك أحكام الدستور الذي قضى صراحة بالحقوق والحريات المكفولة للمكلف الضريبي والتي منها حرية التنقل والسفر. بمعنى اخر ان استقلالية القانون الضريبي لا تعني تجاوز القواعد القانونية والدستورية الثابتة ، فلا يمكن منع المكلف من السفر الا بموجب حكم قضائي بات لضمان عدم التعدي على حقوق المواطنين المقررة دستورياً .

الخاتمة

Conclusion

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الخلق والمرسلين محمد بن عبد الله الصادق الأمين وعلى آل بيته المذهب عنهم الرجس الطيبين الطاهرين وعلى صحبه الغر الميامين الذين رضي الله عنهم ورضوا عنه أجمعين . وبعد
أما أن سهل الله وأنجزنا بحثنا الموسوم (مدى تطابق قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل مع الدستور العراقي) فلا يسعنا في نهايته الا ان نقدم بعض الاستنتاجات والتوصيات التي نراها مناسبة والتي خلصنا إليها خلال فترة البحث ... وعلى النحو الآتي :-

أولاً:- الاستنتاجات

انتهينا في هذه الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:-

١. بدأ القضاء الدستوري في العراق لا يهتم بفكرة المصلحة الشخصية عند قبول التقاضي ، خصوصاً في القضايا المقدمة من اعضاء مجلس النواب العراقي وفي هذا الامر تطور كبير يحمى عليه القضاء الدستوري العراقي ، اذ ليس من المعقول رد الدعوى التي تهم الشعب بحجة عدم توفر المصلحة الشخصية ، وندعو المحكمة الاتحادية العليا لتوسيع نظرتها بهذا الخصوص من خلال قبول الدعوى التي تقام من الافراد اذا كانت شخصياتهم محل اعتبار والساعين للحرص على مبدأ المشروعية وضمانه .
٢. اتفقت دساتير العالم على ان يكون مبدأ قانونية الضريبة مرتبطة بشؤون الفرض والجباية والتعديل واختلفت بعضها بشأن الإعفاء ، ولكن الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ قرر ان تكون جميع شؤون الضريبة مرتبطة بمبدأ القانونية ، فلا تخويل او تفويض بالشأن ضريبي للسلطة التنفيذية على الرغم من نص الدستور على جواز تخويل رئيس مجلس الوزراء بعض الصلاحيات اللازمة عند الطوارئ او الظروف الاستثنائية ، ولكن الدستور اشترط توافر مبدأ القانونية في جميع الشؤون الضريبية .
٣. انتهك قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ الدستور العراقي في كثير من احكامه وكان مرتعاً لتدخلات السلطة التنفيذية في مجالات الفرض والجباية والتعديل والإعفاء ، وفي

ذلك تجاوزاً على الدستور ومخالفاً للتوجهات الدستورية الجديدة التي وردت فيه بل ومخالفاً للدساتير الملغية أيضاً.

٤. أكد المشرع الدستوري على مفهوم المساواة بشكل عام في الدستور العراقي النافذ ولم يخصص للمساواة الضريبية باعتبارها تدعو لمعاملة ذوي المراكز القانونية المتشابهة معاملة واحدة ولم يتطرق لأيّة خصوصية بهذا الشأن ، وكان الاجدر به فعل ذلك لما للمساواة الضريبية من شروط ومبادئ تتطلب من المشرع الدستوري التأكيد عليها ومع ذلك في مستقرة في ضمير الامة القانوني سواء أذكرها الدستور ام اغفلها.
٥. أشار المشرع الدستوري العراقي الى مبدأ العدالة الضريبية إشارة خجولة ضمن أحكام الفقرة ثانياً من المادة (٢٨) من الدستور من خلال النص على إعفاء الحد الأدنى لذوي الدخل المحدودة ، وكان الأولى به ايلاء الأمر بعض التفصيل لما له من أهمية كبرى ضمن أحكام الدستور النافذ .

ثانياً:- التوصيات

- خلصنا من هذه الدراسة الى مجموعة توصيات نتمنى على المشرع العراقي تبنيها وهي:-
١. تحديد الجهة المسؤولة عن النظر في الدعاوى الضريبية ، كأن تكون القضاء الإداري في العراق لحين إنشاء قضاء ضريبي متخصص يتبع القضاء الإداري في العراق .
 ٢. الغاء اي نص قانوني يقرر صلاحية للسلطة التنفيذية في التدخل بشؤون الفرض والجباية والتعديل والاعفاء ، ذلك ان الدستور العراقي كان واضحاً وصريحاً بشأن تقرير هذه السلطات الى السلطة التشريعية حصراً كما ورد في الفقرة أولاً من المادة (٢٨) منه . وهذا يتطلب تعديل النصوص التالية :

● تعديل نص الفقرة (٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل لتكون على النحو الآتي (الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين وغير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين بشرط المقابلة بالمثل) . وفي هذا التعديل الغاء لما ورد في النص القانوني الذي منح السلطة التنفيذية صلاحية التدخل في مجالات منح الإعفاء الضريبي المقرر للهيئات الدبلوماسية وممثلها في العراق.

● تعديل نص الفقرة (١٦) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل لتكون على النحو الآتي (دخل مؤسسات الطيران، كلاً او بعضاً،

بشرط المقابلة بالمثل ووجود خط او مصلحة جوية للعراق في بلد الدولة التي تتبعها
تلك المؤسسات).

٣. إلغاء المزية المقرر لرعايا الأقطار العربية من حيث اعتبارهم مقيمين في العراق مهما كانت
مدة سكنهم لأن في هذا النص انتهاك لمبدأ المساواة المقرر دستورياً ، ومن ثمّ وجب عدم
تفضيلهم على المواطنين العراقيين الذين لطالما عانوا من الإهمال والتهميش وتفضيل مواطني
الدول العربية عليهم .

٤. إلغاء المزية المقررة في قانون ضريبة الدخل لصالح مواطني الدول العربية من حيث
محاسبته على الدخول المتحققة داخل العراق فقط في حين فرض الضريبة على العراقيين في
اي مكان تحقق لهم ربح ، وكأن التبعية السياسية أصبحت عبئاً على العراقي ، ويجب مساواة
العراقيين بمواطني الدول العربية وفرض الضريبة على ما تحقق داخل العراق فقط .

٥. تعديل نص الفقرة (١٣) من المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل العراقي ليكون كما يأتي
(دخل الفنادق من الدرجات الممتازة والأولى عند إنشائها وخلال السنوات الخمس الأولى من
بدء استثمارها. على أن لا يستفيد من هذا الإعفاء المحلات التابعة للفنادق المذكورة والتي ليس
لها علاقة بالاستثمار كالمخازن وقاعات العرض سواء كانت هذه المحلات مؤجرة من قبل
المستثمر أو مستثمرة من قبله مباشرة) . فهذا التعديل يساوي بين جميع الفنادق في العراق
كون إقامة الفندق في المحافظات لا يعني ضرورة منحه الإعفاء لمدة أطول لتحقيق الربح ،
فالملاحظ على فنادق كردستان العراق والنجف الاشرف وكربلاء المقدسة تحقق أرباحاً كبيرة
منذ بدء استثمارها بحكم الطبيعة السياحية والدينية للمناطق المذكورة أنفاً ومن ثمّ فإن فنادق
بغداد بحاجة إلى مزايا أكثر لتعويض النقص الحاصل في الأرباح نتيجة للوضع الأمني السيء.

٦. تعديل نص المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل ليكون على النحو الآتي (للسلطة المالية ان
تطلب من القضاء منع او تأخير سفر كل يحاول مغادرة العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة
او التي تفرض عليه أصالة او نيابة كلها او جزءا منها بعد ان تبين هويته والضريبة المستحقة
او قد تستحق عليه وعلى الجهات القضاء أن يمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق إلا بعد دفع
الضريبة او تقديم شهادة من السلطة المالية تشير إلى رفع ذلك الحظر عنه). ذلك لأنه يتعارض
مع الدستور من حيث منح السلطة المالية مكنة منع المكلفين من السفر اذا ما تساورت لديها
الشكوك بنيته الهرب من دفع الضريبة ، ذلك لأن القانون لا يأخذ بالنوايا في فرض الاحكام
وان المنع من السفر لا يجوز الا بحكم قضائي بات .

٧. ضرورة حماية حق التنقل المكفول دستورياً ومنع اي تجاوز عليه من قبل السلطة التنفيذية ،
فلا يمكن منع المكلف من السفر الا بقرار قضائي صادر عن جهة مختصة ، لذلك وجب تعديل
نص المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل بالشكل الذي يضمن عدم حصول اي تجاوز على
الحقوق الدستورية من قبل السلطة التنفيذية .

الهوامش

Margins

^١ عملت مصر بالضريبة على الدخل عام ١٩٣٩ بعد زوال الامتيازات الأجنبية ، و قبلها عملت بنظام الضرائب غير المباشرة .

ينظر صالح يوسف عجيبة ، ضريبة الدخل في العراق ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ ، ص ٧٣-٧٤ .

^٢ د. سعدي بسيسو: موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مطبعة التقيض ، بغداد ، ١٩٥١ ، ص ٢٤٦ .

^٣ ينظر صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق، ص ٧٤-٧٥ .

^٤ ينظر المصدر أعلاه ذاته ، ص ٧٧-٧٨ .

^٥ ينظر د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي ، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، مصدر سابق ، ص ٣-٤ .

^٦ ينظر صالح يوسف عجيبة ، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق ، ص ٧٩-٨٠ .

^٧ المصدر السابق نفسه ، ص ٨٢ .

^٨ ينظر صالح يوسف عجيبة ، ضريبة الدخل في العراق ، مصدر سابق ، ص ٨٥ .

^٩ حدد المادة (٨) من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ نطاق فرض الضريبة بالآتي:
تفرض ضرائب الدخل الواردة في هذا القانون على:

- دخول الأشخاص الاعتبارية المقيمة سواء كان مصدر هذه الدخول داخل الجمهورية أو خارجها.
- دخول الأشخاص الطبيعيين المقيمين المحققة داخل الجمهورية .
- دخول الأشخاص الطبيعيين مقيمين وغير مقيمين من مصدر خارجي عن أعمال أو خدمات تم أدائها في الجمهورية.
- دخول الأشخاص غير المقيمين (طبيعيين أو إعتباريين) المحققة داخل الجمهورية .

(١) ينظر اكرامي بسيوني عبدالحى خطاب : المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، ٢٠١٢ ، ص ٧٢ .

^{١١} الإعفاء الضريبي هو مزية قانونية يقرها المشرع تنطوي على عدم الخضوع لأحكام القانون الضريبي بنص هذا القانون لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية ودولية. لمزيد من التفصيل ينظر اثر طه محمد المشهداني ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق/ جامعة النهدين ، ٢٠٠٤ ، ص ١٣ .

^{١٢} لم يجز القضاء الدستوري المصري منح السلطة التنفيذية اي سلطة في مجال فرض الضريبة او تعديلها ، وان عليها الالتزام بحدود التفويض المقرر ، لمزيد من التفصيل ينظر حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية بالقضية رقم (٨) لسنة ١٨ قضائية دستورية والمنشورة بالجريدة الرسمية بالعدد (٧) بتاريخ ١٧/٢/١٩٩٦ . والمنشور على موقع المحكمة الالكتروني

http://sccourt.gov.eg/SCC/faces/Portal_Pages/PortalHome.jspx?_adf.ctrl-state=10xjavyov3_4

١٣ يعد شرط المقابلة بالمثل من الشروط المهمة لمنح الإعفاء الضريبي بالنسبة لعلاقة الدول مع بعضها ولكنه شرط لا يتطلبه القانون بالنسبة للمنظمات الدولية كونها لا تملك ما تعطيه مقابل منح الإعفاء الضريبي لمزيد من التفصيل ينظر كل من :

- هشام محمد صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، موسوعة كتاب التشريع المالي ، مطبعة الجاحظ ، بغداد، ١٩٨٩، ص ٤١ .

- خيرت ضيف ، في المحاسبة الضريبية ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، ١٩٦٦ ، ص ٤٦٨ .

- فؤاد توفيق ياسين واحمد عبدالله درويش ، المحاسبة الضريبية ، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان ، ١٩٩٦ ، ص ١٠٩ .

١٤ نصت المادة (١١٨) من دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة ١٩٥٢ على ان (لا يجوز إعفاء احد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون) . وتقابلته المادة (١٣٤) من دستور دولة الكويت ان (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون الا بقانون. ولا يعفى منها احد من أدائها كلها او بعضها في غير الأحوال المبينة بالقانون) .

١٥ نصت المادة (٨٠) من دستور العراق لسنة ٢٠٠٥ على ان (يمارس مجلس الوزراء الصلاحيات الآتية: أولاً :- تخطيط وتنفيذ السياسة العامة للدولة، والخطط العامة، والإشراف على عمل الوزارات، والجهات غير المرتبطة بوزارة.// ثانياً :- اقتراح مشروعات القوانين.// ثالثاً :- إصدار الأنظمة والتعليمات والقرارات، بهدف تنفيذ القوانين.// رابعاً :- إعداد مشروع الموازنة العامة والحساب الختامي وخطط التنمية. خامساً :- التوصية إلى مجلس النواب، بالموافقة على تعيين وكلاء الوزارات والسفراء وأصحاب الدرجات الخاصة، ورئيس أركان الجيش ومعاونيه، ومن هم بمنصب قائد فرقة فما فوق، ورئيس جهاز المخابرات الوطني، و رؤساء الأجهزة الأمنية. سادساً :- التفاوض بشأن المعاهدات والاتفاقيات الدولية، والتوقيع عليها، او من يخوله) .

(١) مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، مصدر سابق ، ص ٨٦ .

(٢) نفس المصدر السابق ، ص ٨٦ .

(٣) تؤكد احكام المحكمة الدستورية العليا المصرية على توافر المصلحة الشخصية عند اقامة الدعوى الدستورية ، فهي لا تقبل الدعوى ما لم يكن للشخص الطبيعي مصلحة حالة مباشرة عند اقامة الدعوى ، تنظر احكام المحكمة الدستورية العليا المصرية بالقضية (٣٩) لسنة ٢ قضائية / دستورية بتاريخ ١٩٨٢/٢/٦ و القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية "دستورية في ٤ من نوفمبر سنة ٢٠٠٧ والقضية رقم ٧٦ لسنة ٢٢ قضائية "دستورية" ٧ يولييه سنة ٢٠٠٢ . والمنشورة على موقع المحكمة الدستورية العليا :

http://sccourt.gov.eg/SCC/faces/Portal_Pages/PortalHome.jspx?_adf.ctrl-state=10xjavyov3_4

هذا بالإضافة الى ان بعض الفقه العراقي قد اشار الى عدم التأكيد على نوع المصلحة المطلوبة عند اقامة الدعوى الدستورية بقوله (قد نجد من الفقه - عند تطور الاوضاع الدستورية والسياسية - من يؤيد ضرورة وجود مصلحة للطاعن بالنص المشكوك بعدم دستورية مع ضرورة عدم التدقيق في ماهية هذه المصلحة هل هي شخصية مباشرة ومؤثرة في المركز القانوني للطاعن ام ان الطاعن تغيا مصلحة أهم واوسع من مصلحته الشخصية وسعى لتحقيق

المصلحة العامة من خلال دفاعه عن المشروعية وضرورة موافقة التشريعات الضريبية للدستور . فنجد ان حكماً صدر عن المحكمة العليا في العراق بالرقم ١٠/اتحادية/٢٠٠٩ في ٢٦/٥/٢٠٠٩. تحدث عن المصلحة العامة ووصفها بأنها المصلحة الحالية والمباشرة والمؤثرة بالنسبة للنائب البرلماني الذي طعن بالنظام الداخلي لمجلس النواب. فالمصلحة العامة هي الغاية التي تغيهاها الدافع بعدم دستورية النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي وهي مصلحة حالة ومباشرة ومؤثرة بالنسبة لجميع الساعين لسيادة حكم الدستور ومن ثم فلا يهم ان يكون الطاعن ممثلاً لعشرات الآلاف من الناخبين او يكون من الواقفين سعياً لإقامة الدولة الدستورية (ينظر اثير طه محمد : مدى دستورية تشريعات الضرائب المباشرة في العراق ، لأطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق / جامعة النهريين ، ٢٠١٦. ونحن بدورنا نؤيد ما جاء بهذا الطرح خصوصاً من حيث عدم التدقيق على موضوع نوع المصلحة لان احترام سيادة الدستور تنهض كثيراً من الجهات التي لم يتطلب قانون المحكمة الاتحادية العليا في العراق توافر المصلحة الشخصية عند اقامة الدعوى ، فكيف يمكن ان تتوافر مصلحة شخصية لرئيس الجمهورية لو رئيس مجلس الوزراء او للوزير عندما يطعن بعدم دستورية قانون؟ وهذا ما تأكد لنا عند اصدار المحكمة الاتحادية لقرارها (٨٧/اتحادية/اعلام/٢٠١٣ في ١٦/٩/٢٠١٣ والقاضي بعدم دستورية قانون مجلس القضاء الاعلى رقم (١١٢) لسنة ٢٠١٢ من خلال قبول الدعوى ابتداءً مع عدم توفر شرط المصلحة الخاصة والاعتماد على المصلحة العامة على اعتبار ان الطعن بالقانون مسالة تخص العراقيين جميعاً ويمثلهم نواب الشعب . لمزيد من التفصيل حول المصلحة الدستورية ، ينظر ابراهيم محمد علي : المصلحة في الدعوى الدستورية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٤ ، ص ٥٦ .

^{١٧} ينظر جهاد سعيد ناصر خصاونة ، الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي وفقاً للتشريع الاردني ، مصدر سابق ، ص ٨٥ .

^{١٨} التنزيلات ويقصد بها المبالغ النقدية التي ينفقها المكلف الضريبي لغرض الحصول على الدخل الصافي وصيانتها ، إذ ان جميع هذه المبالغ تشكل نفقات يدفعها المكلف لغرض الوصول الى الدخل الحقيقي الذي يعد الأساس للوصول للمقدرة التكاليفية الحقيقية. مما يعني عدم فرض الضريبة على الدخل الاجمالي بل تفرض على الدخل الصافي الذي يتمتع به المكلف بعد تسديد كافة النفقات الضرورية للحصول على الدخل . مع ضرورة الإشارة الى تعدد النفقات التي تعد واجبة التنزيل قبل إخضاع الدخل الصافي للضريبة ومنها الرواتب والأجور وفوائد الأموال المقترضة والديون المدومة والتبرعات والإعانات وغيرها .
لمزيد من التفصيل ينظر كل من :

- هاشم الجعفري : مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الاعظمي، بغداد، ١٩٦١، ص ١٣٢.

- د. السيد عبد المولى : محاضرات في المالية العامة ، مكتبة القاهرة الحديثة ، القاهرة ، ١٩٧٣ ، ص ٢٥٢.

^{١٩} عرف الفقه الضريبي الاندثار على انه (ذلك الجزء المستقطع من خدمات الأصل الثابت بالمستقبل الذي يتم تحديده نتيجة عوامل داخلية ترتبط بالأصل وبطريقة استخدامه وأخرى خارجية ترتبط بالزمن واحتمالات التقادم اذ يعتبر تعويضاً كنفقة إنتاجية وليس نفقة مالية أو خسارة). ينظر د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي : الاندثار في التشريع الضريبي العراقي ، بحث منشور في مجلة الرافدين ، م (٨) ، السنة (١١) ، ع (٢٧) ، سنة (٢٠٠٦) ، ص ٣٠٧ . كما عرفه بعض اخر على انه (تناقص قيمة الأصول تدريجياً من سنة الى أخرى بسبب التلف الذي يصيبها من جراء استعمالها في الإنتاج ويصبح المكلف باستطاعته ان يخصم قيمة هذه الأصول التالفة من أرباحه

الفعلية) ينظر صالح يوسف عجينة: ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٣١٤.

^{٢٠} نشر هذا القانون في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٣٠٠ لسنة ١٩٦٥.

^{٢١} ينظر د. ماهر صالح علاوي الجبوري، القانون الإداري، مطبعة التعليم العالي في الموصل، ١٩٨٩، ص ٢٢٥. ويرى بعض الفقه ان صفة الموظف تطلق على من صدر قرار تعيينه من السلطة المختصة بالتعيين حتى ولو لم يباشر فيها، فما المباشرة الا شرط لاستحقاق الراتب الوظيفي، في حين نرى ان المباشرة هي الشرط الأساسي لاعتبار الشخص موظفاً. وكل الإجراءات السابقة على المباشرة هي قرارات تشير الى انطباق شروط الوظيفة العامة على شخص محدد وتبدي المؤسسة رغبتها في تعيينه فيها، فان وافق وياشر عد موظفاً في الدولة وان امتنع كان الإجراء كأن لم يكن. ينظر د. عثمان سلمان غيلان العبودي: شرح أحكام قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل، ط ١، بدون دار نشر، ٢٠١٠، ص ٤٨.

^{٢٢} ينظر د. ماهر صالح علاوي الجبوري، مصدر سابق، ص ٢٢٥.

^{٢٣} تنظر المادة (٣٤) من قانون العمل العراقي رقم (٧١) لسنة ١٩٨٧ المعدل.

^{٢٤} يرى بعض الفقه ان مبلغ الغرامة المدفوع يعد جزءاً من الضريبة التي تأخر المكلف بدفعها ومن ثمّ وحسب مفهوم هذا الفقه فإن ما نصت عليه المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل والتي قررت فرض غرامة بنسبة ٥% من مبلغ الضريبة اذا تأخر عن دفعها المكلف خلال مدة محددة، ويقرر المشرع مضاعفة هذا المبلغ اذا لم يدفع الضريبة خلال ٢١ يوم بعد انقضاء المدة الأولى، لذلك فإن هذا النص يعد انتهاكاً لمبدأ القانونية لأن للوزير او من يخوله سلطة إعفاء المتأخرين عن دفع هذه المبالغ وهو ما يعد انتهاكاً لمبدأ القانونية حسب هذا الرأي لأن مضمون هذا النص يعطي صلاحية مطلقة للوزير او من يخوله بالتنازل عن حق الدولة ضد كل من تأخر عن تسديد الضريبة من خلال إعفائه من دفع الغرامة المترتبة عليه نتيجة تصرفه غير القانوني. لمزيد من التفصيل ينظر: د. احمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، بحث منشور في مجلة القانون والاقتصاد، ٢٤، س ٣٠، ١٩٦٥، ص ٤٤٤ - ٤٤٥.

^{٢٥} عرفت هذه الفقرة (غير العراقي من غير الأقطار العربية الذي:

١. سكن العراق خلال السنة التي نجم فيها الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر او سكنه مدة لا تقل عن أربعة أشهر متصلة.

٢. الساكن في العراق مهما تكن مدة سكناه اذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق، او كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي.

^{٢٦} ينظر د. حيدر وهاب عبود العنزي، مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، بحث منشور في مجلة الحقوق / كلية القانون بالجامعة المستنصرية، المجلد ٢، ع ٥٤، س ٤، ٢٠٠٩، ص ١٣٩.

^{٢٧} تنظر المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥. والمادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ الاردني، والمادة (٣) من قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠.

^{٢٨} تنظر الفقرة (١) و(٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

^{٢٩} يقصد بالتبعية السياسية ارتباط الأفراد برابطة سياسية وقانونية (الجنسية) تقرر لهم حقوقاً وتفرض عليهم التزامات ومن ابرز هذه الواجبات هي فرض الضريبة على مواطني الدولة بغض النظر عن سكنهم او موقع أموالهم او مكان مزاولة أنشطتهم ، فوجد التشريع الضريبي يتعقب أموال المكلفين من رعايا الدولة حتى لو كان على إقليم دولة أخرى. لمزيد من التفصيل ينظر د. محمد طه البدوي و د. محمد حمدي النشار : أصول التشريع الضريبي المصري ، القاهرة ، ١٩٥٩ ، ص ١٤٢ .

^{٣٠} وبفس المعنى جاء حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في القضية رقم (٤٣) لسنة ٢٠١٧ قضائية - دستورية بتاريخ ١٩٩٩/١/٢ . ومنشور على الموقع الالكتروني للمحكمة الدستورية العليا المصرية .

^{٣١} يشير بعض الفقه إلى ان الدول المقارنة لا تميز بين الممولين بحسب الجنسية بل ان الجميع سواء أمام القانون الضريبي ما داموا متمثلين بالمراكز القانونية وتوافرت فيهم الشروط اللازمة لتحقيق الواقعة المنشئة لدين الضريبة . لمزيد من التفصيل ينظر د. حسين خلاف ، مصدر سابق ، ص ٧٥ .

^{٣٢} ينظر د. عامر عياش عبد ود. احمد الدخيل ، مصدر سابق ، ص ٢٧٣ .

^{٣٣} تعرف الفقرة (اولا) من المادة (٦) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ العراقي ، الشركة المساهمة "المختلطة او الخاصة" بأنها (شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن خمسة يكتب فيها المساهمون بأسمهم في اكتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للاسهم التي اكتبوا بها) .

^{٣٤} يقصد بالشركة ذات المسؤولية المحدودة (شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن شخصين ولا يزيد على خمسة وعشرين يكتبون فيها باسمهم ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للاسهم التي اكتبوا بها) وذلك حسبما نصت عليه الفقرة (ثانياً) من المادة (٦) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ .

^{٣٥} ينظر د. علي هادي عطية الهلالي ، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة ، مصدر سابق ، ص ٥٧ .

^{٣٦} تنظر المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

^{٣٧} نصت المادة (٥٥) من دستور مصر لعام ٢٠١٤ على ان (الحرية الشخصية حق طبيعي ، وهي مصونة لا تمس ، وفيما عدا حالة التلبس لا يجوز القبض على احد ، او تفتيشه ، او حبسه ، او تقييد حريته بأي قيد الا بأمر قضائي مسبب يستلزمه التحقيق ...) . ومن ثم لا يجوز منع المكلف من السفر بموجب قرار اداري صادر من الإدارة مستنداً إلى تقديراتها ، وانه لا يجوز تقييد حرية الانتقال الا بحكم قضائي صادر من السلطة المختصة . وهذا ما قضت به محكمة القضاء الاداري بموجب حكمها في القضية ذي العدد (١٤٦١) لسنة (٤٩) في ١٨/٤/١٩٩٤ .

المصادر

References

أولاً : الكتب القانونية

- I. د. السيد عبد المولى : محاضرات في المالية العامة ، مكتبة القاهرة الحديثة ، القاهرة ، ١٩٧٣ .
- II. د. المرسي سيد حجازي : النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت ، ٢٠٠١ .
- III. ينظر اكرامي بسيوني عبدالحى خطاب : المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، ٢٠١٢ .
- IV. د. حسين خلاف : الأعباء العامة في الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ .
- V. د. خيرت ضيف ، في المحاسبة الضريبية ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، ١٩٦٦ .
- VI. د. سعدي بسيسو: موجز علم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مطبعة التقيض ، بغداد ، ١٩٥١ .
- VII. د. صالح يوسف عجينة : ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ .
- VIII. د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ .
- IX. د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي : شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، وتعديلاته ، العاتك لصناعة الكتاب ، بيروت ، ٢٠١٣ .
- X. د. عثمان سلمان غيلان العبودي : شرح أحكام قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل ، ط ١ ، بدون دار نشر ، ٢٠١٠ .
- XI. د. علي هادي عطية الهلالي : الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، مرجع ضريبي ، بلا مكان نشر ، ٢٠١٢ .
- XII. د. فؤاد توفيق ياسين واحمد عبدالله درويش ، المحاسبة الضريبية ، دار اليازوري العلمية للنشر، عمان ، ١٩٩٦ .
- XIII. د. ماهر صالح علاوي الجبوري ، القانون الإداري ، مطبعة التعليم العالي في الموصل ، ١٩٨٩ .
- XIV. د. محمد طه البدوي و د. محمد حمدي النشار : أصول التشريع الضريبي المصري ، القاهرة ، ١٩٥٩ .
- XV. د. مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، بلا سنة نشر ، بلا مكان نشر .
- XVI. د. هاشم الجعفري : مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الاعظمي، بغداد ، ١٩٦١ .
- XVII. د. هشام محمد صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، موسوعة كتاب التشريع المالي ، مطبعة الجاحظ ، بغداد ، ١٩٨٩ .

ثانياً : الرسائل والاطاريح والبحوث القانونية :

- I. اثير طه محمد المشهداني ، الاعفاءات للأغراض الدولية في التشريع الضريبي العراقي، رسالة ماجستير مدمجة الى مجلس كلية الحقوق / جامعة النهدين ، ٢٠٠٤ .
- II. اثير طه محمد المشهداني ، مدى دستورية تشريعات الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق / جامعة النهدين ، ٢٠١٦ .
- III. د. احمد فتحي سرور ، الغرامة الضريبية ، بحث منشور في مجلة القانون والاقتصاد ، ع٢ ، س٣٠ ، ١٩٦٠ .

- IV. جهاد سعيد ناصر الخصاونة : الضمانات الدستورية وفقاً للتشريع الأردني ، دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الدراسات العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، المملكة الأردنية الهاشمية ، ٢٠٠٦ .
- V. د. حيدر وهاب عبود العنزي، مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية ، بحث منشور في مجلة الحقوق الصادرة عن كلية القانون بالجامعة المستنصرية ، المجلد ٢ ، ع ٥٤ ، س ٤ ، ٢٠٠٩ .
- VI. د. عامر عياش عبد و د. احمد خلف حسن الدخيل ، دستورية الضرائب في العراق ، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق ، المجلد ١٣ ، ع ٤٩ ، س ١٦ ، ٢٠١١ .
- VII. د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي : الاندثار في التشريع الضريبي العراقي ، بحث منشور في مجلة الرافدين ، م (٨) ، السنة (١١) ، ع (٢٧) ، سنة (٢٠٠٦) .

ثالثاً : القرارات والاحكام الدستورية

- I. ينظر حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية بالقضية (٣٩) لسنة ٢ قضائية / دستورية بتاريخ ١٩٨٢/٢/٦ والمنشور على موقع المحكمة الدستورية
http://sccourt.gov.eg/SCC/faces/Portal_Pages/PortalHome.jspx?_adf.ctrl-state=10xjavyov3_4
- II. قضية رقم ٩ لسنة ٢٨ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية في ٤ من نوفمبر سنة ٢٠٠٧ .
http://sccourt.gov.eg/SCC/faces/Portal_Pages/PortalHome.jspx?_adf.ctrl-cstate=10xjavyov3_4
- III. قضية رقم ٧٦ لسنة ٢٢ قضائية المحكمة الدستورية العليا "دستورية" ٧ يوليه سنة ٢٠٠٢
- IV. http://sccourt.gov.eg/SCC/faces/Portal_Pages/PortalHome.jspx?_adf.ctrl-state=10xjavyov3_4
- V. قرار المحكمة الاتحادية العليا في العراق رقم (٨٧/اتحادية/اعلام/٢٠١٣) في ١٦/٩/٢٠١٣ والمنشور على موقع المحكمة الاتحادية العليا [/https://www.iraqfsc.iq/s.2013/page_6](https://www.iraqfsc.iq/s.2013/page_6)
- VII. بالقضية رقم (٨) لسنة ١٨ قضائية دستورية والمنشورة بالجريدة الرسمية بالعدد (٧) بتاريخ ١٩٩٦/٢/١٧ والمنشور على موقع المحكمة الالكتروني
http://sccourt.gov.eg/SCC/faces/Portal_Pages/PortalHome.jspx?_adf.ctrl-state=10xjavyov3_4
- VIII. حكم محكمة القضاء الاداري المصري في القضية ذي العدد (١٤٦١) لسنة (٤٩) في ١٨/٤/١٩٩٤ .
http://sccourt.gov.eg/SCC/faces/Portal_Pages/PortalHome.jspx?_adf.ctrl-state=10xjavyov3_4

IX. وبنفس المعنى جاء حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في القضية رقم (٤٣) لسنة ٢٠١٧ قضائية -

١٩٩٩/١/٢

بتاريخ

دستورية

، http://sccourt.gov.eg/SCC/faces/Portal_Pages/PortalHome.jspx?_adf.ctrl-state=10xjavyov3_4

ثالثاً : القوانين والدساتير

- I.** دستور العراق لسنة ٢٠٠٥
- II.** دستور المملكة الأردنية الهاشمية لسنة ١٩٥٢ .
- III.** قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ العراقي
- IV.** قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦ .
- V.** قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .
- VI.** قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (١٧) لسنة ٢٠١٠ .
- VII.** قانون ضريبة الدخل رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ الاردني .