

## مدى قانونية القرارات الضريبية الصادرة

### عن سلطة الائتلاف المؤقتة(\*)

د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي

أستاذ المالية العامة المساعد

كلية الحقوق / جامعة الموصل

### القدمة :

بعد احتلال العراق عام ٢٠٠٣ من قبل الولايات المتحدة الأمريكية والقوات المتحالفة معها اصدر مجلس الامن الدولي القرار ذي الرقم (١٤٨٣) بتاريخ ٢٠٠٣/٥/٢٢، والذي اعتبر بموجبه ان الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا دولتي احتلال للعراق وعلى ضوء ذلك أصدر (بول بريمر) المدير الإداري لسلطة الائتلاف المؤقتة العديد من القرارات ومن بين هذه القرارات (القرارات المتعلقة بالستراتيجية الضريبية للعراق)، لذا يتطلب الأمر من المختصين في المجال الضريبي من دراسة هذه القرارات من الناحية القانونية. وتأتي أهمية البحث بسبب مساس تلك القرارات الضريبية بالنظام القانوني للبلد ولأجل المحافظة على النظام لا بد من دراسة هذه القرارات وعدم التجاوز على القواعد القانونية في الدولة تحت أي ذريعة كانت سواء أكان التعديل من قبل السلطة التنفيذية بالدولة – دون تفويض- ام من قبل سلطة خارجية أو كما يسمى (سلطة الائتلاف المؤقتة) .

وتدور مشكلة البحث حول القرارات الضريبية ذاتها والتي أصبحت من حيث الواقع العملي قوانين ضريبية واجبة التطبيق في العراق بعد الاحتلال بالرغم من وجود قوانين ضريبية نافذة المفعول قبل ذلك، إذ قامت سلطة الائتلاف المؤقتة بتبديل وإلغاء وتشريع قوانين جديدة ومنها قوانين الضريبة ، وأعطت لنفسها قوة قانونية من خلال نشر تلك القرارات بالجريدة الرسمية لنشر القوانين العراقية (جريدة الوقائع العراقية). أما فرضية البحث

(\*) أستلم البحث في ٢٧/٤/٢٠٠٩ \*\*\* قبل للنشر في ٢١/٦/٢٠٠٩ .

فتتضمن الإجابة عن السؤال الآتي :-  
ما مدى قانونية القرارات الضريبية الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة؟.

ويهدف البحث إلى الوصول إلى الأساس القانوني لهذه القرارات فإذا كان هناك أساس قانوني لها فيمكن العمل بها، أما إذا لم يكن لها أساس قانوني فيمكن تدارك الأمر من خلال إلغائها وتشريع قوانين جديدة تتلائم مع الوضع الحالي للبلاد.

كما يتضمن البحث دراسة نظرية لهذه القرارات الضريبية من خلال الرجوع الى الاتفاقيات الدولية التي تنظم عمل المحتل بالدولة المحتلة فضلاً عن دراسة دساتير الدول ذات العلاقة بموضوع البحث.

ولبلوغ ما تقدم تتوزع مادة البحث على مبحثين وكما يأتي:-

المبحث الأول :- مبدأ قانونية الضريبة

المبحث الثاني :- القرارات الضريبية الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقت. ثم خاتمة البحث بذكر أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

## المبحث الأول

### مبدأ قانونية الضريبة

لقد مر هذا المبدأ بمرحلة طويلة من الزمن إلى أن استقر على ما هو عليه في الوقت الحاضر إذ يعد قمة المكاسب التي حصلت عليها الشعوب في صراعهم مع السلطات المطلقة للحكام وإرسائها لنظام الحكم الديمقراطي<sup>(١)</sup>، حتى أصبح هذا المبدأ إحدى الضمانات الأساسية لحقوق الأفراد وحررياتهم لكون فرض الضريبة فيه مساس لتلك الحقوق وحرمة أموالهم<sup>(٢)</sup>. لذا استوجب الأمر ان يوكل الى السلطة التشريعية لغرض ممارسة اختصاصها طبقاً للدستور<sup>(٣)</sup>، هذا من جهة ومن جهة اخرى يعد هذا المبدأ أساساً لإقرار حق الدولة في استيفاء الموارد

(1) F. H. Lawson, D. J. Bentley, Constitutional and Administration law, London, Butter worths, 1961, p.178.

(2) D. L. Keir, F. H. Lawson, Cases in Constitutional Law, Fifth edition, Oxford at the clarendon press, 1967, p.53.

(٣) ينظر : د. محمد عبد العال السناري ، (مبادئ القانون الدستوري في الانظمة الوضعية والنظام الاسلامي) ، القاهرة ، مكتبة عالم الكتب ، ١٩٨٤ ، ص ٥١ ؛ د. سعد عبد الجبار العلوش ، (مبادئ القانون العام) ، بغداد ، مطبعة الارشاد ، ١٩٧١ ، ص ٩٤ .

المالية الضريبية من أفراد الشعب كافة على اساس من العدالة والمساواة ، وعليه يعد مبدأ قانونية الضريبة ضمانة مزدوجة لحقوق الحكام والمحكومين على حد السواء<sup>(١)</sup>، أي ظهر في هذا المبدأ التوفيق والملائمة بين فكرتي السلطة العامة والحرية الفردية<sup>(٢)</sup>. ويضيف العميد ديكي ان لمفهوم السلطة العامة معنيان الاول تأتي فيه السلطة بمعنى احد العناصر المكونة للسيادة ، والثاني تأتي فيه السلطة بمعنى مجموعة السلطات الموجودة في كل دولة تشريعية ، تنفيذية ، قضائية<sup>(٣)</sup>، والسلطة العامة في جوهرها تسعى دائماً الى تحقيق المصلحة العامة وهذه المصلحة تستدعي ان تكون هي الوحيدة القادرة على فرض الضريبة<sup>(٤)</sup>، وهذا بدوره يفسر لنا نشأة الضريبة في أحضان السلطة العامة .

ومقتضى هذا المبدأ انه لا تفرض ضريبة ولا تعدل احكامها ولا تجبي حصيلتها ولا يعفى احد من أدائها إلا بمقتضى قانون (صادر عن السلطة التشريعية) أي سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب<sup>(٥)</sup>.

فسيادة القانون في شؤون الضرائب هي مضمون مبدأ قانونية الضريبة الذي يوجب جعل مسألة تدخل الدولة في الاعباء الضريبية مقتصرة على السلطة التشريعية تمارسه بقانون تسنه لهذا الغرض وفقاً للأوضاع والاجراءات الدستورية المعمول بها في كل دولة<sup>(٦)</sup>.

وهكذا نجد ان مبدأ قانونية الضريبة قد تزامن نشأته مع النظام الدستوري أي الى اعتبارات سياسية فالنظام البرلماني والقانون الضريبي مرتبط احدهما

(٢) ينظر : د. محمود حلمي ، (النظام الدستوري في الجمهورية العربية المتحدة) ، القاهرة ، دار الفكر العربي ، ١٩٦٥ ، ص٢١٣ .

(٤) ينظر : رحيم حسين موسى ، (العدالة الضريبية) ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية صدام للحقوق ، جامعة صدام ، ٢٠٠٢ ، ص٢٨ .

(٥) ليون ديكي ، (دروس في القانون العام) ، مجلة العدالة ، العدد الرابع ، السنة الخامسة ، بغداد ، ١٩٧٩ ، ص ص ١٠٠٨-١٠٠٩ .

(٦) د. هاشم الجعفري ، (مبادئ المالية العامة والتشريع المالي) ، ط٣ ، مطبعة سليمان الاعظمي ، بغداد ، ١٩٦٧ ، ص٧٩ .

(١) ينظر : محمد علوم محمد علي المحمود ، (الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة) ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية صدام للحقوق ، جامعة صدام ، ٢٠٠٢ ، ص ص ٢٨-٢٩ .

(٢) ينظر : د. عادل احمد حشيش ، (التشريع الضريبي المصري) ، الاسكندرية ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، ١٩٨٤ ، ص٢٤ وما بعدها .

بالاخر . فوثيقة العهد الاعظم (Magna Chartar) التي أصدرها الملك (John) ملك انكلترا سنة ١٢١٥ وضعت الحجر الاساس لنشأة مبدأ قانونية الضريبة الذي جاء فيها انه (لا ضريبة ولا أية مساعدة يحتمل ان يتم تحصيلها بدون موافقة النبلاء)<sup>(١)</sup>، كما أكد هذا المبدأ أيضاً إعلان الحقوق (The Bill of Rights) الصادر عام ١٦٢٨ الذي جاء فيها (لا تفرض ضرائب جديدة على الافراد بدون القبول الصريح لممثليهم في البرلمان)<sup>(٢)</sup>.

وحرمت وثيقة دستور الحقوق عام ١٦٨٨-١٦٨٩ أي جباية نقدية تجبى لحساب التاج إلا في الحدود التي يقرها البرلمان ، أي لا يجوز جباية الضرائب او الرسوم او استحصالها دون موافقة ممثلي الشعب (البرلمان) وبهذا فقد وضع الحجر الاساس للقانون الضريبي<sup>(٣)</sup>. وكذلك تأكد هذا المبدأ في إعلان حقوق الانسان والمواطن الذي اعلنته الثورة الفرنسية سنة ١٧٨٩ الذي جاء فيه (ان للمواطنين الحق في ان يقرروا بأنفسهم او بواسطة ممثليهم الضريبة ووعائها وكيفية تحصيلها ومدتها)<sup>(٤)</sup>، وقد ادى هذا التطور الدستوري في الدول الحديثة الى تقرير قاعدة دستورية مستقرة تعرف بقاعدة (قانونية الضريبة) ومقتضى هذه القاعدة ان فرض الضرائب وتعديلها وإلغاءها والاعفاء منها لا يتم إلا بقانون تسنه السلطة التشريعية .

وقد أخذت غالبية التشريعات الضريبية بهذه القاعدة الدستورية فقد اقره الدستور الفرنسي الصادر عام ١٧٩١ وميثاق عام ١٨١٤ ونصت عليه المادة (٣٤) من الدستور الفرنسي النافذ عام ١٩٥٨ والدستور الامريكي الصادر عام ١٧٨٧ في المادة (١) من الفصل الثامن<sup>(٥)</sup>، كما نص الدستور المصري الصادر

(1) John Steele Grodon, American Taxation, American Tleritage, May, June, 1996, p.3.

(٢) د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار ، (اصول التشريع الضريبي) ، دار المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٧٩ ، ص ١٠ وما بعدها.

(٣) لمزيد من التفصيل ينظر : عثمان سلمان غيلان ، (مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق) ، اطروحة دكتوراه ، مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة صدام ، ٢٠٠٣ ، ص ص ٢٣-٢٤ .

(4) Michel Bouvier, Introduction ou droit fiscal theorie limpot, Paris, 1995, pp. 15-18.

(5) Joseph A. pechmoïn, Federal tax policy, 3<sup>rd</sup> ed, The Brokking Institution U.S.A, 1977, p.33.

عام ١٩٧١ في مادته (١١٩) بأن (انشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون ...) ونص عليه الدستور الاردني والسوري<sup>(١)</sup>.

وإذا رجعنا الى الدساتير العراقية يلاحظ ان مع تأسيس الدولة العراقية عام ١٩٢١ واعلان النظام الملكي تم وضع القانون الاساس لسنة ١٩٢٥ والذي اعلن بأنه لا يجوز وضع الضرائب او الرسوم إلا بقانون<sup>(٢)</sup> ... ولا يجوز وضع الضرائب والرسوم بمرسوم ، ويجب ان تجبى الضرائب من افراد الشعب بدون تمييز ولا يعفى منه أحد إلا بقانون<sup>(٣)</sup>، وكذلك الحال عند قيام ثورة ١٤ تموز لعام ١٩٥٨ التي أطاحت بالنظام الملكي واعلنت النظام الجمهوري وتم وضع دستور ١٧ تموز لسنة ١٩٥٨ والذي أقر بعدم جواز فرض ضريبة او رسم او تعديلها او إلغائها إلا بقانون<sup>(٤)</sup>، فضلاً عن أننا نجد هذا المبدأ قد تردد في دستور ٢٩ نيسان لعام ١٩٦٤<sup>(٥)</sup>، ودستور ٢١ أيلول لعام ١٩٦٨<sup>(٦)</sup> كما نص عليه دستور عام ١٩٧٠ في المادة (٣٥) الذي نص على ان (أداء الضرائب المالية واجب على كل المواطنين ولا تفرض الضرائب ولا تعدل ولا تلغى إلا بقانون) وكذلك نص على هذا المبدأ الدستور الحالي لعام ٢٠٠٥ في المادة (٢٨) اولاً على انه (لا تفرض الضرائب والرسوم ، ولا تعدل ، ولا تجبى ، ولا يعفى منها إلا بقانون) . يتضح بأن العراق قد أخذ بمبدأ قانونية الضريبة وسيادته في شؤون الضرائب من القانون الاساسي لسنة ١٩٢٥ الى الدستور الحالي لسنة ٢٠٠٥ النافذ .

ومما تجدر الاشارة اليه ان مبدأ قانونية الضريبة لم يعد مطلقاً وإنما وردت عليه استثناءات ففي الدستور الفرنسي النافذ حالياً والصادر في ١٩٥٨/١٠/٤ وتحديداً في نص المادة (٣٨) منحت السلطة التشريعية تفويض للسلطة التنفيذية بإصدار لوائح لها قوة القانون في المواضيع التي تدخل ضمن اختصاص السلطة التشريعية حصراً (منها الضرائب) ولكن بشروط وقيود خاصة وكذلك ورد بين ثنايا دستور ١٩٧١ المصري نص المادة (١٠٨) التي تجيز

(٢) المادة (١١١) من الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته ؛ المادة (٨١) من الدستور السوري لسنة ١٩٧٣ وتعديلاته .

(٣) المادة (٩١) من الدستور المذكور ، المعدلة ب (م/٤٣) من قانون التعديل الثاني للدستور رقم (٦٩) لسنة ١٩٤٣ .

(٤) المادة (٩٢) من الدستور المذكور ، المعدلة ب (م/٤٤) من قانون التعديل الثاني للدستور رقم (٦٩) لسنة ١٩٤٣ .

(٥) المادة (١٥) من الدستور العراقي الصادر سنة ١٩٥٨ .

(٦) المادة (٣٨) من الدستور العراقي الصادر سنة ١٩٦٤ .

(٧) المادة (٣٩) من الدستور العراقي الصادر سنة ١٩٦٨ .

التفويض التشريعي إذ نصت على انه (لرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الاحوال الاستثنائية وبناءً على التفويض من مجلس الشعب بأغلبية اعضائه ان يصدر قرارات لها قوة القانون ويجب ان يكون التفويض لمدة محددة وان تبين فيه موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها ، ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض فإذا لم تفرض عليه او عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان بها من قوة القانون) يتضح من النص ان لرئيس السلطة التنفيذية ان يصدر قرارات لها قوة القانون ومنها فرض الضريبة وهذا بدوره يتعارض مع نص المادة (١١٩) من الدستور ذاته التي تنص على ان (إنشاء الضرائب العامة وتعديلها او إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى احد من ادائها إلا في الاحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب او الرسوم إلا في حدود القانون) . والملاحظ انه في ظل المادة (١٠٨) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١ وتحديدًا في مسألة التفويض محاطة بجملة من الضمانات التي تحتفظ بالحق الاصيل للسلطة التشريعية بممارسة هذا الاختصاص وأهمها<sup>(١)</sup>:

- ١- إن التفويض مرهون بالظروف الاستثنائية وهو على خلاف النص الفرنسي .
  - ٢- التفويض يتم بأغلبية ثلثي اعضاء مجلس الشعب .
  - ٣- التفويض يكون لمدة محددة وليس مطلقاً .
  - ٤- ضرورة توضيح موضوعات القرارات المراد اتخاذها من قبل رئيس الجمهورية .
  - ٥- اشتراط عرض هذه القرارات في أول جلسة على مجلس الشعب بعد نفاذ مدة التفويض فإذا لم يتم العرض او رفضت عند عرضها فانه يزول ما كان مفترض ان تتمتع به من قوة قانونية .
- أما عن موقف الفقه من التفويض فقد ظهر هناك ثلاثة اتجاهات<sup>(٢)</sup>، وهي كما يأتي :

(١) لمزيد من التفصيل حول الجذور التاريخية للتفويض التشريعي في مصر يراجع : د. حبيب المصري ، (ضرائب الدخل في مصر) ، ج ١ ، مطبعة مصر ، القاهرة ، ١٩٤٥ ، ص ٤١ .

(٢) لمزيد من التفصيل ينظر : د. محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار ، (اصول التشريع الضريبي المصري) ، مصدر سابق ، ص ٦١ وما بعدها ؛ د. حسين خلاف ، (الاحكام العامة في قانون الضريبة) ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٦٦ ، ص ٤٩ .

**أولاً- الاتجاه المؤيد للتفويض :**

يرى اصحاب هذا الاتجاه في تبرير التفويض الى طرح مسوغين يجعلان مسألة اللجوء الى السلطة الدائمة أمراً محتماً .

المسوغ الاول : وهو المسوغ ذات طابع سياسي يتلخص بأن ممثلي الشعب في البرلمان غالباً ما يحاولون إرضاء الشعب عن طريق تجنب التصويت على المواضيع التي تتضمن فرض أعباء او تكاليف مالية ومن ضمنها الضرائب ، ولقد اثبت الواقع ذلك من خلال بقاء النظام الضريبي الفرنسي طوال القرن التاسع عشر لا يطبق فيه إلا نظام الضرائب المباشرة التي كان استمرار فرضها يخدم مصالح الطبقة البرجوازية في ذلك الوقت .

المسوغ الثاني : وهو ذات طابع فني ويكمن بأن الفن الضريبي اصبح من التعقيد بحيث يكون من غير السهل ان يتفهم اعضاء البرلمان كل الغايات والمقاصد وجميع الجوانب والانعكاسات المترتبة على فرض الضريبة مما اقتضى الامر ان يعهد بهذه المهمة الى السلطة التنفيذية التي تتمتع بخبرة ودراية كبيرة في هذا المجال كونها هي المسؤولة عن تطبيق هذه التشريعات<sup>(١)</sup>.

**ثانياً- الاتجاه المعارض للتفويض :**

يرى جانب من الفقه الفرنسي ان الآثار السلبية التي يمكن ان تترتب على اضطلاع السلطة التشريعية في ممارسة اختصاصها بشأن انشاء الضرائب وتعديلها فهي أهون بكثير حسب اعتقادهم مما يمكن ان يصيب موضوع فرض الضرائب من قبل السلطة التنفيذية من تعسف في ممارسة صلاحية انشاء الضرائب .

**ثالثاً- الاتجاه المختلط للتفويض :**

يتخذ اصحاب هذا الرأي موقفاً وسطاً بين الاتجاهين السابقين إذ يرى الفقيه الفرنسي (Louis Trota Bas) انه ليس من السهولة التسليم بما آلت اليه الامور بشأن مبدأ قانونية الضريبة إلا انه اذا كانت هناك مبررات تستدعي التسليم بالتطور الحاصل بشأن تطبيق المبدأ فإنه لا بد من ان لا يترك الامر بدون ان تكون هنالك ضوابط و ضمانات بحيث توازن بين الضرورات التي اقتضت إصدار القرارات التنظيمية التفويضية والحريات السياسية التي يكفلها مبدأ قانونية الضريبة<sup>(٢)</sup>.

(١) د. محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار ، مصدر سابق ، ص ٦٥ .

(٢) المصدر نفسه ، ص ٦٣ .

تأسيساً لما تقدم فإن حالة التفويض التشريعي لا تعد انتهاكاً لمبدأ قانونية الضريبة ما دامت السلطة التشريعية مستمرة في الاحتفاظ باختصاصها الاصيل وكذلك ما تحاط به عملية التفويض من ضمانات بحيث تمنع تحكم السلطة التنفيذية في مسألة فرض الضريبة وما دام المبدأ المستقر هو صدور تشريع يقضي بفرض الضريبة .

## المبحث الثاني

### القرارات الضريبية الصادرة عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة

لقد اصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة عدة قرارات بشأن الضرائب منها ما يتعلق بضريبة الدخل وضريبة العقار ومنها ما يتعلق بالضريبة الكمركية وكما يأتي :

### المطلب الاول

#### القرارات المتعلقة بضريبة الدخل وضريبة العقار

اصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة الامر ذي الرقم (٤٩) الاستراتيجية الضريبة لعام ٢٠٠٤ والذي جاء بموجبه بتعديل شامل لقانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل والنافذ حالياً حيث شمل التعديل ما يأتي :

أولاً- السماحات<sup>(١)</sup>: تم تعديل الفقرتين (٥ ، ١) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل وكما يأتي :

- ١- المكلف لذاته أصبح يتمتع بسماح قدره مليوني وخمسمائة الف دينار عراقي وللزوجة مبلغ قدره مليوني دينار عراقي .
- ٢- الولد يتمتع بسماح قدره مأتي الف دينار عراقي ومهما كان عدد الاولاد .

(١) القسم (٢) من المادة (١) الفقرة (أ/١) ، ب ، ج) والمادة (٢) من الامر (٤٩) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة المنشور في الوقائع العراقية بالعدد (٣٩٨١) بتاريخ ٢٠٠٤/٢/١٩ . ولكن بصور قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة ٢٠٠٨ تم مضاعفة السماحات الضريبية . المادة (٢٠/أولاً) من قانون الموازنة الاتحادية ، المنشور بالوقائع العراقية بالعدد (٤٠٦٧) بتاريخ ٢٠٠٨/٣/١٣ .



- ٣- الارملة او المطلقة تتمتع بسماع قدره ثلاثة ملايين ومأتي الف دينار عراقي ومأتي الف دينار لكل ولد من اولادها .
- ٤- (سماح العمر) منح المكلف لذاته سماحاً إضافياً قدره ثلاثة مائة الف دينار إذا تجاوز سن (٦٣) من العمر .
- ثانياً- سعر الضريبة : تم تعديل الفقرة (١) من المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل وكما يأتي :
- ١- تفرض ضريبة بنسبة ٣% على المبالغ التي تصل الى (٢٥٠.٠٠٠) دينار .
- ٢- تفرض ضريبة بنسبة ٥% على المبالغ التي تتجاوز (٢٥٠.٠٠٠) دينار وحتى (٥٠٠.٠٠٠) دينار .
- ٣- تفرض ضريبة بنسبة ١٠% على المبالغ التي تتجاوز (٥٠٠.٠٠٠) دينار وحتى مليون دينار .
- ٤- تفرض ضريبة بنسبة ١٥% على المبالغ التي تتجاوز مليون دينار .
- أما سعر الضريبة على دخل الشركات فقد أصبح نسبياً بعد ان كان تصاعدياً وتم فرض ضريبة بمقدار ١٥% على دخل الشركات المحدودة والمساهمة الخاصة والمساهمة المختلطة<sup>(١)</sup>.
- وقد ساوى الامر ذو الرقم (٤٩) بين دخل المقيم وغير المقيم<sup>(٢)</sup>، كما وقد اخضع للضريبة الرواتب والمخصصات التي يتلقاها موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط<sup>(٣)</sup>. بعد ان كانت تتمتع بالاعفاء استناداً للفقرة (٥) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .
- ثالثاً- الخسائر : تم تعديل المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل وذلك بإضافة مواد جديدة<sup>(٤)</sup>.
- رابعاً- الاعفاءات : أبقى الامر ذو الرقم (٤٩) دخل الموظفين الاجانب (من غير العراقيين) والمتعاقدين الاجانب (من غير العراقيين) فضلاً عن المتعاقدين من

(١) القسم (٣) الفقرة (١) البند (١/ج ، د ، هـ) من الامر ذي الرقم (٤٩) . وبصودر قانون الموازنة الاتحادية لسنة ٢٠٠٨ رقم مضاعفة سعر الضريبة ، المادة (٢٠/ثانياً) من القانون نفسه .

(٢) القسم (٣) ، الفقرة (٣) من الامر نفسه .

(٣) القسم (١١) من الامر نفسه .

(٤) القسم (٥) من الامر ذي الرقم (٤٩) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة .

الباطن التابعين لهم الذين يقومون في إطار عملهم مع سلطة الائتلاف وقوات الدول التي تعمل بالتنسيق معها ومع الهيئات والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف بتزويد العراق بمساعدات فنية ومادية ولوجستية وإدارية او غيرها من المساعدات ، وأيضاً المنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية المسجلة بموجب الامر ذي الرقم (٤٩)<sup>(١)</sup>، كما اعفى الامر اعضاء البعثات الدبلوماسية لدى العراق وأفراد عائلاتهم واطراف المكاتب القنصلية وافراد عائلاتهم والقناصل الفخريون للدول الاجنبية<sup>(٢)</sup>.

أما ما يتعلق بالتعديلات الخاصة بقانون ضريبة العقار ذي الرقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل بالقانون ذي الرقم (٦٦) لسنة ٢٠٠١ فقد تضمنت ما يأتي<sup>(٣)</sup>:  
أولاً- تم تعديل البند رقم (١) من المادة (٢) من قانون ضريبة العقار ليصبح نصه ما يأتي :

١- تقدر قيمة الضريبة وتجبى بنسبة ١٠% من العائدات السنوية لجميع الاملاك العقارية (عدا الدخل من بيع الاملاك) بما في ذلك حصص الاشخاص الذين هم على قيد الحياة في تلك الاملاك العقارية .  
ثانياً- تم حذف البند رقم (٢) من المادة (٢) من القانون ذي الرقم (٦٦) لسنة ٢٠٠١ ويعاد ترقيم البند (٣) من قانون ضريبة العقار ليصبح رقمه (٢) .  
ثالثاً- تم تعديل البند رقم (١) من المادة الحادية والعشرين من قانون ضريبة العقار فيصبح نصه كما يأتي :

١- تجبى الضريبة على دفعتين متساويتين : تستحق الدفعة الاولى في اليوم الاول من يناير/كانون الثاني من السنة المالية وتستحق الدفعة الثانية في اليوم الاول من يوليو/تموز من السنة المالية . بالنسبة للسنة المالية ٢٠٠٤ ، وتدفع الضريبة مرة واحدة وتستحق في اليوم الاول من يوليو/تموز ٢٠٠٤ ، يحق للفرد ان يدفع هذه الضريبة في مكان إقامته ، او في مكان عمله او في المحافظة التي توجد بها معظم املاكه العقارية ، وتضاف العائدات من جميع الاملاك الى بعضها وترفق مع الضريبة عند دفعها استمارة ومذكرة توضح وتبين عملية حساب الضريبة .  
رابعاً- تم حذف البند رقم (٢) من المادة (٢١) من قانون ضريبة العقار .

(١) الفقرتان (٤ ، ٣) من القسم (٤) من الامر نفسه .

(٢) البنود (أ ، ب ، ج) من الفقرة (٥) من القسم (٥) من الامر نفسه .

(٣) القسم (٦) من الامر الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة ذي الرقم (٤٩) لعام ٢٠٠٤ .

خامساً- تم حذف البند (١/ب) من المادة (٢٢) من قانون ضريبة العقار وتم إعادة ترقيم البند (١/ج) ليصبح رقمه (١/ب) .

سادساً- تم تعديل المادة (٢٣) من قانون الضريبة العقارية فيصبح نصها كما يأتي :

(٢٣) تجبى الضريبة على وفق قانون جباية الدين الحكومي المضمون وتعد الضريبة ديناً على صاحب الاملاك العقارية بضمان الملك العقاري .

كما تضمن الامر ذو الرقم (٤٩) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة تعليق ضرائب معينة حتى ٣١ آذار لعام ٢٠٠٤<sup>(١)</sup> ومنها جميع ضرائب الدخل المقدر على موارد الدخل المفصلة في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، والضريبة على العقار ذي الرقم (١٦٢) لعام ١٩٥٩ المعدل . والضرائب الاخرى التي علقتم بموجب الامر ذي الرقم (٣٧) لسنة ٢٠٠٣ ، وقد شمل التعديل ايضاً نظام الاستهلاك او تخفيض قيمة العقارات والممتلكات وإهلاكها ذي الرقم (٩) لسنة ١٩٩٤<sup>(٢)</sup> على الشكل الاتي :

١- تم تعديل البند رقم (٣) من المادة (٣) بإضافة الجملة التالية في نهاية ذلك البند :

(لا يعتبر أي جزء من القيمة الدفترية ملغى خلال السنة المالية ٢٠٠٣ وخلال الشهور الثلاث الاولى من السنة المالية ٢٠٠٤) .

٢- تم إضافة بند جديد ، البند رقم (٥) الى المادة (٣) فيصبح نصها كما يأتي :

(٥) على دافع الضرائب الذي استخدم خلال السنة المالية ٢٠٠٢ اسلوب الاقساط المتناقصة الوارد ذكره في البند رقم (١/ب) من المادة (٦) ان يحسب الخصم الناتج عن انخفاض قيمة ملك ما خلال السنة المالية ٢٠٠٤ بإعادة ترتيب وقائع الرصيد الخاص بكل من املاكه عند افتتاح حساب الرصيد الخاص بكل منها اعتباراً من الاول من نيسان ٢٠٠٤ ، ويكون الرصيد عند افتتاح الحساب الخاص بكل ملك من الاملاك ، اعتباراً من اليوم الاول من نيسان ٢٠٠٤ ، ويكون الرصيد عند افتتاح الحساب الخاص بكل ملك من الاملاك ، اعتباراً من اليوم الاول من نيسان ٢٠٠٤ ، مساوياً للرصيد الخاص بهذا الملك في نهاية عام ٢٠٠٢ ، ويضاف الى هذا الرصيد سعر الموجودات المشتراة والمضافة الى حساب الاصول ، وتخصم منه قيمة الموجودات المباعة بسعر

(١) القسم (٨) من الامر ذي الرقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ .

(٢) القسم (٩) من الامر ذي الرقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ .

السوق المنصف خلال السنة المالية ٢٠٠٣ وخلال الشهور الثلاث الاولى من السنة المالية (٢٠٠٤) .

## المطلب الثاني

### القرارات المتعلقة بالضريبة الكمركية

أما في ما يتعلق بالضرائب غير المباشرة وخاصة قانون الكمارك ذي الرقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤<sup>(١)</sup>، فقد اصدرت ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة الامر ذي الرقم (٥٤) والذي أطلق عليه (سياسة تحرير التجارة لعام ٢٠٠٤) والذي علقت فيه الرسوم الكمركية استناداً للقسم الاول منه إذ نص على ان (تعلق جميع الرسوم الجمركية والرسوم وضرائب الاستيراد) باستثناء ضريبة إعادة أعمار العراق المفروضة بموجب الامر رقم (٣٨) الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة وما يشابهها من رسوم إضافية تؤدي على السلع الواردة الى العراق او الصادرة منه<sup>(٢)</sup>، وقد نص على نفاذ قانون الجمارك . إذ تم تغيير صيغة او تسمية القانون بقانون الجمارك مع إن هذه الصيغة (أي اللفظ جيم غالباً ما يستعمل في مصر وغيرها من الدول ولم يستخدم في القوانين العراقية سابقاً) ، وتم كذلك بموجب هذا الامر إلغاء الامر ذي الرقم (١٢) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة بتاريخ ٧ حزيران عام ٢٠٠٣ بخصوص سياسة تحرير التجارة<sup>(٣)</sup>، فضلاً عن ان الامر رقم (٥٤) قد ورد فيه تنقيحات لعدة نصوص من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ أما بخصوص الامر رقم (٣٨) فقد استحدثت بموجبه إعادة أعمار العراق الذي حدد سعره بنسبة ٥٥% من قيمة البضائع الخاضعة للضريبة وتفرض هذه الضريبة على جميع البضائع المستوردة الى العراق من جميع بلدان العالم<sup>(٤)</sup>، وعلقت بموجب هذا الامر جميع القوانين العراقية المعمول بها التي لا تتماشى مع هذا الامر .

(١) الوقائع العراقية ، العدد (٢٩٨٥) بتاريخ ١٩/٣/١٩٨٤ .

(٢) الوقائع العراقية ، العدد (٣٩٨١) ، المجلد ٤٥ ، مايس ، ٢٠٠٤ .

(٣) الفقرتين ٤٣ و٤٤ من القسم ٣ من الامر ذي الرقم (٥٤) لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة .

(٤) القسم الاول من الامر ذي الرقم (٣٨) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة ، الوقائع العراقية (٣٩٨٠)

، المجلد ٤٤ ، لسنة ٢٠٠٣ ، وقد عدل نص المادة (٤) في القسم السابع من الامر بتاريخ ٣١ كانون الاول

وبالرغم من صدور هذا الامر في أيلول ٢٠٠٣ إلا ان الامر رقم (٥٤) قد حدد تاريخ تطبيقه في اليوم الاول من نيسان لعام ٢٠٠٤<sup>(١)</sup>. ومما تجدر الاشارة اليه ان ضريبة إعادة اعمار العراق التي فرضت ابتداءً من يوم الاول من كانون الثاني لعام ٢٠٠٤ نصت على انتهاء العمل بها بعد مرور عامين من نفاذ هذا الامر<sup>(٢)</sup>، إلا انه جرى العمل به الى الوقت الحاضر وقد اقترحت وزارة المالية زيادة سعر ضريبة إعادة الاعمار من ٥% الى ١٠% من قيمة السلع إلا انه لم يؤخذ بهذا الاقتراح .

من خلال كل ما تقدم يتضح بان سلطة الائتلاف قد ألغت و عدلت وعلقت الكثير من القوانين سواء ما يتعلق منها بقانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل أم تلك المتعلقة بقانون ضريبة العقار رقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١ وكذلك قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ وقد تم نشر هذه الاوامر في جريدة الوقائع العراقية الخاصة بنشر القوانين العراقية لغرض اكتسابها قوة قانونية . واستناداً الى كل ما تقدم فالسؤال الذي يطرح نفسه هو ما مدى قانونية القرارات الضريبية الصادرة عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة والتي جاءت بتعديل شامل لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل وتعليق العمل بقانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل وتعديل قانون ضريبة العقار رقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١ وتعديل نظام الاندثار رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ . للإجابة على هكذا سؤال لا بد من الرجوع الى اتفاقية لاهاي الدولية لسنة ١٩٠٧ التي نصت في المادة (٤٣) منها على الزام سلطات الاحتلال بالمحافظة على النظام القانوني في الاقليم المحتل باستثناء التغييرات التي تفرضها الضرورة الحربية او يتطلبها النظام العام، ومعنى هذا ان سلطات الاحتلال لا يمكن ان تغير القوانين التي كانت سارية في الاقليم المحتل عند احتلاله الا استناداً احد هذين الاعتبارين وبصورة حصرية.

وكذلك اتفاقية جنيف الرابعة لعام ١٩٤٩ والتي تعرضت الى تنظيم احكام الدول الخاضعة للاحتلال العسكري وخاصة الجوانب المتعلقة بالحياة التشريعية في الدول المحتلة إذ لم تجز هذه الاتفاقية الدول المحتلة ان تجري من التعديلات على القوانين للدول الخاضعة تحت الاحتلال إلا في أضيق الحدود وفي المجالات

٢٠٠٣ وأصبح كما يأتي (تفرض ضريبة إعادة البناء على كافة السلع المستوردة الى العراق من جميع البلدان اعتباراً

من اليوم الاول من شهر آذار ٢٠٠٤ ما لم يصدر استثناء لذلك بموجب هذا الأمر) .

(١) القسم (٧) من الامر رقم (٥٤) الصادر عن ما يسمى سلطة الائتلاف المؤقتة .

(٢) الامر رقم (٣٨) الصادر عن ما يسمى سلطة الائتلاف المؤقتة .

المتعلقة بالقوانين الجنائية حصراً وفي إطار نص المادة (٦٤) من اتفاقية جنيف الرابعة ، أما سائر القوانين الحديثة والتجارية والتشريعات المالية وغيرها فإنها لا تخرج عن نطاق أي تدخل من قبل تلك القوات<sup>(١)</sup>، فضلاً عن ان مبدأ قانونية الضريبة الذي سبق ذكره نص على ان يكون التعديل بقانون صادر عن السلطة التشريعية وهذا ما أكدته غالبية الدساتير العراقية وأخرها دستور عام ٢٠٠٥ في مادته (٢٨/أولاً) كما أكدته غالبية الدساتير ومن ضمنها الدستور الأمريكي نفسه لسنة ١٧٨٧ في المادة (١) من الفصل الثامن .

لكل ما تقدم يتضح بعدم قانونية القرارات الضريبية الصادرة عن ما يسمى سلطة الائتلاف المؤقتة وذلك لمخالفتها مبدأ قانونية الضريبة التي نص عليها غالبية الدساتير فضلاً عن مخالفتها اتفاقية لاهاي لعام ١٩٠٧ واتفاقية جنيف الرابعة لعام ١٩٤٩ .

## الخاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع البحث توصلنا الى ما يأتي :

### أولاً- الاستنتاجات :

- ١- ان حالة التفويض التشريعي لا تعد انتهاكاً لمبدأ قانونية الضريبة ما دامت السلطة التشريعية مستمرة في الاحتفاظ باختصاصها الاصيل فضلاً عن إحاطة عملية التفويض بضمانات تمنع تحكم السلطة التنفيذية في مسألة فرض الضريبة أي لا بد من صدور تشريع يقضي بفرض الضريبة .
- ٢- عدم قانونية القرارات الضريبية الصادرة عن ما يسمى سلطة الائتلاف المؤقتة وذلك لمخالفتها مبدأ قانونية الضريبة الذي يتطلب ان يكون التعديل بقانون صادر عن السلطة التشريعية (البرلمان) وهذا ما أكدته غالبية الدساتير المعاصرة والحديثة فضلاً عن مخالفتها لاتفاقية لاهاي

(١) لمزيد من التفصيل ينظر : د. سهيل الفتلاوي ، (الارهاب والارهاب الدولي) ، ط١ ، دار الشؤون الثقافية العامة ،

بغداد ، ٢٠٠٢ ، ص٢٦٧ وما بعدها .

لعام ١٩٠٧ واتفاقية جنيف الرابعة لعام ١٩٤٩ والمتعلقة بالحياة التشريعية للدول المحتلة .

### ثانياً- التوصيات :

- ١- إلغاء جميع القرارات الضريبية الصادرة عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة لعدم قانونيتها .
- ٢- ضرورة العمل على تطبيق قانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل مع إجراء تعديلات بالسماحات والاسعار او إصدار قانون جديد يتلاءم مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي للبلد لاسيما وان القانون منذ صدوره ولحد الان اجري عليه اكثر من ٦٠ تعديل الامر الذي يتطلب من المكلف بالضريبة متابعة جميع هذه التعديلات .
- ٣- العمل بقانون الكمارك العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل وقانون التعريفية الكمركية رقم ٧٧ لسنة ١٩٥٥ المعدل او إصدار تشريعات كمركية جديدة تتلاءم مع الوضع الحالي للبلد .
- ٤- العمل بقانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل بالقانون رقم (٦٦) لسنة ٢٠٠١ مع اجراء تعديل له يتناسب مع وضع البلد الحالي .
- ٥- ضرورة تعديل نظام الاندثار رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ المعدل بما يتلائم مع الوضع الحالي للبلد .

### مراجع البحث :

#### أولاً- الكتب :

- ١- د. حبيب المصري (ضرائب الدخل في مصر) ، ج ١ ، مطبعة مصر ، القاهرة ، ١٩٤٥ .
- ٢- د. حسين خلاف (الاحكام العامة في قانون الضريبة) ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٦٦ .
- ٣- د. سعد عبد الجبار العلوش (مبادئ القانون العام) ، بغداد ، مطبعة الرشاد ، ١٩٧١ .
- ٤- د. سهيل الفتلاوي (الارهاب والارهاب الدولي) ط ١ ، دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد، ٢٠٠٢ .
- ٥- د. عادل احمد حشيش (التشريع الضريبي المصري) ، الاسكندرية ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، ١٩٨٤ .

- ٦- د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار (اصول التشريع الضريبي) ، دار المعارف، الاسكندرية ، ١٩٧٩ .
- ٧- د. محمد عبد العال السناري ( مبادئ القانون الدستوري في الانظمة الوضعية والنظام الاسلامي) ، القاهرة ، مكتبة عالم الكتب ، ١٩٨٤ .
- ٨- د. محمود حلمي (النظام الدستوري في الجمهورية العربية المتحدة) ، القاهرة ، دار الفكر العربي ، ١٩٦٥ .
- ٩- د. هاشم الجعفري (مبادئ المالية العامة والتشريع المالي) ، ط ٣ ، مطبعة سلمان الاعظمي ، بغداد ، ١٩٦٧ .

### ثانياً- الاطاريح والرسائل :

- ١- رحيم حسين موسى (العدالة الضريبية) ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية صدام للحقوق ، جامعة صدام ، ٢٠٠٢ .
- ٢- عثمان سليمان غيلان (مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق) اطروحة دكتوراه ، مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة صدام ، ٢٠٠٣ .
- ٣- محمد علوم محمد علي المحمود (الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاته في التشريعات الضريبية المقارنة) اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية صدام للحقوق ، جامعة صدام ، ٢٠٠٢ .

### ثالثاً- البحوث المنشورة في الدوريات :

- ١- ليون ديكي (دروس في القانون العام) ، مجلة العدالة ، العدد الرابع ، السنة الخامسة ، بغداد ، ١٩٧٩ .

### رابعاً- الكتب الاجنبية :

- 1- D. L. Keir, F. H. Lawson, Cases in Constitutional Law, Fifth Edition, Oxford at the clarendon press, 1967.
- 2- f h. Lawson, D. J. Bently, Constitutional and Administrative Law, London, Butter Worths, 1961.
- 3- John Steele Gordon, American taxation AMERICAN TLERITAGE, May, June, 1996.
- 4- Joseph A. pechmoin, federal tax policy, 3<sup>rd</sup> ed, The Brooking Institution, U. S. A, 1977.
- 5- Michel Bouvier, Introudction ou droit fisel theorie Impot, Paris, 1995.



**خامساً- الوثائق الدولية :**

- ١- الاعلان العالمي لحقوق الانسان والمواطن لسنة ١٧٨٩ .
- ٢- اتفاقية لاهاي لسنة ١٩٠٧ .
- ٣- اتفاقية جنيف الرابعة لسنة ١٩٤٩ .

**سادساً- الدساتير :**

- ١- الدستور الامريكي لسنة ١٧٨٧ .
- ٢- الدستور الفرنسي لسنة ١٧٩١ .
- ٣- القانون الاساسي العراقي لسنة ١٩٢٥ .
- ٤- الدستور العراقي رقم (٦٩) لسنة ١٩٤٣ .
- ٥- الدستور الاردني لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته .
- ٦- الدستور العراقي لسنة ١٩٥٨ .
- ٧- الدستور الفرنسي لسنة ١٩٥٨ .
- ٨- الدستور العراقي لسنة ١٩٦٤ .
- ٩- الدستور العراقي لسنة ١٩٦٨ .
- ١٠- الدستور العراقي لسنة ١٩٧٠ .
- ١١- الدستور المصري لسنة ١٩٧١ وتعديلاته .
- ١٢- الدستور السوري لسنة ١٩٧٣ وتعديلاته .
- ١٣- الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ .

**سابعاً- القوانين :**

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
- ٢- قانون الكمارك العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل .
- ٣- قانون ضريبة العقار ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل بالقانون رقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١ .

**ثامناً- الاوامر والتعليمات :**

- ١- نظام الاندثار للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ المعدل .
- ٢- الأمر رقم (٤٩) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة لسنة ٢٠٠٤ .
- ٣- الأمر رقم (٥٤) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة لسنة ٢٠٠٤ .
- ٤- الأمر رقم (٣٨) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة لسنة ٢٠٠٤ .

