

دستورية الضرائب في العراق (*)

أ.م.د. عامر عياش عبد	أ.م.د. احمد خلف حسين
أستاذ القانون الدستوري	أستاذ المالية العامة والتشريع
المساعد	المالي المساعد
كلية القانون / جامعة تكريت	كلية القانون / جامعة تكريت

المستخلص

تناولنا في هذه الدراسة بالتفصيل مجموعة من المبادئ والحقوق الدستورية التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بالشؤون الضريبية وهي مبدأ قانونية الضريبة وحق المساواة وحق الملكية وحق التقاضي في دستور جمهورية العراق النافذ ودساتير الدول العربية ، فضلاً عن الدستورين الفرنسي والأمريكي التي رغم الاختلاف بينهما في مستوى وحجم هذه الحقوق والمبادئ فإنها جميعاً كفلتها وصانتها. إلا أن الجهد الجهد الذي بذل في وضع المبادئ والحقوق الدستورية المتعلقة بالضرائب في العراق لم يؤت أكله إذ إن القوانين الضريبية العراقية ضربت صفحاً عن كل تلك الحقوق والحريات وجاءت تموج موجاً بالكثير من الخروقات والانتهاكات والعدوان على تلك المبادئ والحقوق وكان قانون ضريبة العرصات في قمة قائمة هذه القوانين حيث مثلت نصوصه خرقاً لجميع هذه الحقوق ، فيما التزمت قوانين ضريبة العقار وضريبة الدخل والضريبة الكمركية وضريبة المبيعات والضريبة على نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه بحق الملكية ولكنها انتهكت بقية الحقوق فما كان منا الا ان ندعو المشرع الضريبي العراقي الى تعديل هذه القوانين بالشكل الذي يتم فيه رفع كل هذه الانتهاكات ويعيد لها صفة الدستورية التي فقدتها رداً طويلاً من الزمن.

(*) أستلم البحث في ٢٠١١/٢/١٢ *** قبل النشر في ٢٠١١/١/١٠ .

Abstract

This study deals with a set of principles and constitutional rights which are directly related to tax affairs, and these principles are; the principle of legal tax, right of equality, right of property and the right of litigation in the valid constitution of the Republic of Iraq and the constitutions of Arab countries, as well as the constitutions of France and U.S.A., though in which there are several differences in the level and magnitude of these rights and principles, yet they are all guaranteed and preserved.

However the great effort which has been paid into the development of principles and constitutional rights relating to taxation in Iraq, did not bear fruit in view of the fact that the laws of Iraqi tax have turned away from all those rights and freedoms and committed a lot of breaches, violations and aggression against those principles and rights. The law of lands tax was on the top of the list of these laws where its texts have set an example of breach of all of these rights, while the laws of real estate tax, income tax, customs duty tax, sales tax and the tax on the transfer of ownership of the property or the right to dispose of this property, have complied with the right of property, yet breached other rights. For that reason, we claim the Iraqi tax legislator to amend these laws in such a way that will put an end to all these violations and to restore the character of constitutionality which has been lost for a long time.

القدمة

كان ولما يزل التوافق بين الجانبين النظري والعملي لكل القواعد القانونية يشكل الشغل الشاغل لجميع المهتمين بالقانون من سلطات تشريعية وقضائية وتنفيذية ، فضلاً عن فقهاء القانون ، ويبدو ان الاهتمام يصل الى اعلى مستوياته عندما تكون هذه القواعد هي القواعد الدستورية التي تقف على قمة الهرم في القواعد القانونية ، ويكون التركيز في ذلك اكبر عندما تكون هذه القواعد الدستورية متعلقة بالجوانب المالية التي تهتم الخزينة العامة للدولة والمواطنين على حد سواء وخاصة تلك القواعد التي تشكل فرائض اجبارية تمس الحقوق المالية للمكلفين بما فيها الضرائب والرسوم.

ومن هذا المنطلق فقد أولت الدساتير اهتماماً متميزاً بوضع القواعد والمبادئ التي من شأنها المحافظة على حقوق الخزينة العامة ورفدها بما تتطلبه من أموال وفي الوقت ذاته مراعاة الحقوق والحريات الأساسية للمواطنين في أموالهم كمبدأ قانونية الضريبة وحق المساواة وحق الملكية وحق التقاضي إذ تتعلق مباشرة بالأمور المالية وبالتحديد بشؤون الضرائب ، بيد انه وعلى الرغم من وجود المؤسسات الدستورية الحامية للقواعد الدستورية سواء أكانت قضائية ام غير قضائية كالمحكمة الاتحادية العليا في العراق التي تتولى مهمة الفصل في دستورية القوانين والقرارات الإدارية فإن إمكانية وجود انتهاكات لتلك الحقوق والحريات المالية ما زالت قائمة ، اما بسبب قلة الوعي القانوني والسياسي لدى المواطن او بسبب التأثير الذي يمكن ان تمارسه السلطة التنفيذية على الجهات المختصة بالنظر في دستورية القوانين.

ولغرض إعطاء تقديم واف للموضوع لابد لنا من دراسة النقاط الآتية:-

أولاً:- أهمية الدراسة:- تنبع أهمية الدراسة في دستورية القوانين الضريبية من ارتباطها المباشر بعدد من المبادئ والحقوق التي كفلها الدستور فضلاً عن اكتسابها أهمية خاصة عندما يكون البحث في قوانين الضرائب في العراق نتيجة للتحويلات الجذرية التي حدثت في هذا البلد في الأعوام الأخيرة في جميع المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تتطلب تنبيه المشرع والمواطن على وجود اية انتهاكات للحقوق الدستورية.

ثانياً:- فرضية الدراسة:- تتجسد فرضية البحث في ان تضمين النصوص الدستورية للمبادئ والحقوق يتطلب التزام التشريعات العادية والفرعية بها ، وإلا أفرغت تلك النصوص من محتواها.

ثالثاً:- اشكالية الدراسة:- تتمثل مشكلة البحث في وضع آلية للكشف المبكر عن الانتهاكات والتجاوزات على الحقوق الدستورية المتعلقة بالضرائب وكيفية رفعها ، فضلاً عن التعرف بالتفصيل على تلك الحقوق والمبادئ وموقف الدساتير المقارنة منها ولاسيما دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ وتطبيقات هذه المبادئ والحقوق في قوانين الضرائب العراقية ومدى التزامها بها.

رابعاً:- منهجية الدراسة:- سنعتمد في دراستنا هذه المنهج التحليلي المقارن ، إذ سنحلل النصوص القانونية ونبحث في آراء الفقه حولها ونستقري نية المشرع فيها مقارنين بين موقف المشرع الدستوري العراقي والتشريعات الدستورية العربية بشكل عام والدستورين الأمريكي والفرنسي لنصل الى افضل الحلول.

خامساً:- هيكلية الدراسة:- وبغية الإحاطة بكل جوانب الموضوع سنقسم الدراسة على مبحثين نخصص الأول للمبادئ والحقوق الدستورية المتعلقة بالضريبة بشكل مباشر وهي مبدأ القانونية وحق المساواة وحق الملكية وحق التقاضي إذ سنخصص مطلباً مستقلاً لكل منها لنتناول مفهومها وموقف الدساتير منها ، فيما سنخصص المبحث الثاني للحديث عن تطبيقات هذه المبادئ في قوانين الضرائب العراقية وهي قوانين ضريبة العرصات وضريبة العقار وضريبة الدخل والكمارك والضرائب الأخر وذلك في مطالب خمسة إذ نبين في كل منها مدى التزام المشرع الضريبي العراقي بتلك المبادئ والحقوق ثم ننتهي بخاتمة نحدد فيها اهم الاستنتاجات والتوصيات ، والله ولي التوفيق.

المبحث الأول

المبادئ والحقوق الدستورية المتعلقة بالضريبة

على الرغم من ارتباط القواعد الدستورية بكل جوانب حياة المجتمع بما فيها الضرائب ارتباطاً غير مباشر ، فإن هناك مجموعة من القواعد الدستورية التي ترتبط بشؤون الضريبة ارتباطاً مباشراً بما يجعل منها ضابطاً للحكم على مدى دستورية كل ضريبة من الضرائب^(١) ومن هذه القواعد مبدأ القانونية ومبدأ

(1) H.W.R.Wade & C.F.Forsyth , Administrative Law , 8th Edition , Oxford University Press , Corn Wall , p.20.

المساواة وحق الملكية وحق التقاضي ، وسنحاول في هذا المبحث الحديث بشيء من التفصيل عن كل مبدأ أو حق في مطلب مستقل وكما يأتي:-

المطلب الأول

مبدأ قانونية الضريبة

يحظى مبدأ قانونية الضريبة بأهمية كبرى كونه الضمانة الأهم لعدم تجاوز السلطة التنفيذية على الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية فيما يتعلق بشؤون الضرائب ، لذا سنحاول تفصيل أحكامه في فرعين نتحدث في الأول عن المفهوم العام للمبدأ وفي الثاني عن الأحكام الخاصة بالمبدأ في الدول المركبة وبالتحديد دول الاتحاد المركزي (الفيدرالي).

الفرع الأول

المفهوم العام لمبدأ القانونية

حفاظاً على حقوق المكلفين من جهة والخزينة العامة من جهة أخرى فقد اقر المشرع الدستوري العراقي مبدأ قانونية الضريبة شاملاً الفرض والإعفاء والجباية والتعديل^(١)، ليكون من أهم النتائج المترتبة على هذا المبدأ عدم جواز تفويض السلطة التنفيذية بالاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية والمتعلقة بفرض الضريبة أو جبايتها أو تعديلها أو الإعفاء منها^(٢)، وهو ما دعانا إلى القول بان المشرع قد اقر المبدأ لحماية حقوق المكلفين والخزينة العامة على حدٍ سواء فلو اكتفى المشرع بإقرار مبدأ القانونية في الفرض والجباية فقط لقلنا بأنه أراد حماية

(١) ينص البند أولاً من المادة (٢٨) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ على انه ((لا تفرض الضرائب والرسوم ، ولا تعدل ، ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون)).

(٢) عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة في تشريع الضرائب المباشرة في العراق أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة النهدين ، ٢٠٠٥ ، ص ٣٩.

Emma Coleman Jordan & Angela P.Harris , Economic Justice, Foundation Press , New York , 2005 , p 87-88.

حقوق المكلفين فحسب ، على أن إضافة الإعفاء إلى نطاق سريان مبدأ القانونية يجعل من هذا المبدأ سبباً لحماية حقوق الخزينة العامة أيضاً.
ويبدو لنا أن المشرع الدستوري العراقي بدأ متطوراً أكثر من أقرانه في الدول العربية إذ اكتفت دساتير تلك الدول بتطلب صدور القانون في الفرض والجباية دون الإعفاء والذي ترك ليكون بناء على قانون ، أي أن تلك الدساتير أجازت أن يكون الإعفاء من الصلاحية المخولة للسلطة التنفيذية بناءً على تفويض من السلطة التشريعية^(١) .

والحقيقة أن المشرع الدستوري العراقي لم يكتف بمنع تفويض السلطة التنفيذية أو تخويلها صلاحية فيما يتعلق بشؤون الضرائب في الأوضاع العادية وإنما منعها حتى في حالة الضرورة أو في الظروف الاستثنائية أو حالة الطوارئ وغياب السلطة التشريعية أو تعطيل عملها في تولي هذه المهمة إذ جاء في الفقرة (ج) من البند تاسعاً من المادة (٦١) من الدستور العراقي النافذ على أنه ((يخول رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من إدارة شؤون البلاد في أثناء مدة إعلان الحرب وحالة الطوارئ ، وتنظم هذه الصلاحيات بقانون ، بما لا

(١) على سبيل المثال تنص المادة ١١٩ من الدستور المصري على ان ((إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى احد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون)) كما تنص المادة (٨١) من الدستور السوري على انه ((لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون)) وكذلك تنص المادة (١١١) من الدستور الأردني على انه ((لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون...)) وتنص المادة (١١٨) منه على انه ((لا يجوز إعفاء احد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون)) وكذا المادة (٣٩) من النظام الأساسي العماني والمادتان (١٢) و(١٣) من الدستور اليمني والمادة (٤٣) من الدستور القطري والمادة (١٦) من الدستور التونسي والمادة (٦٤) من الدستور الجزائري والمادة (١٠٧) من الدستور البحريني والمادتان (٨١) و(٨٢) من الدستور اللبناني والمادة (١٧) من الدستور الليبي والمادة (٤٨) من الدستور الكويتي والمادة (١٧) من الدستور المغربي.

يتعارض مع الدستور^(١)، فمع أن القانون الذي من المتوقع أن ينظم حالة الطوارئ لم يصدر بعد ، إذ يسري الآن امر الدفاع عن السلامة الوطنية رقم (١) لسنة ٢٠٠٤،^(٢) إلا أن العبارة الأخيرة من الفقرة (ج) أعلاه حسمت الموقف بان ذلك القانون يجب ألا يتعارض مع الدستور، أي يجب أن يكون محكوماً بالمبادئ الدستورية ومنها مبدأ القانونية ، ومن ثم بقاء فرض الضريبة أو تعديلها أو جبايتها أو الإعفاء منها من الصلاحيات الحصرية للسلطة التشريعية التي لا يجوز تفويضها للسلطة التنفيذية حتى في حالة الطوارئ والظروف الاستثنائية ، وهو ما يسجل للمشروع العراقي ويفوق به ما ذهبت اليه التشريعات الدستورية العربية (فيما عدا الدستور الاماراتي في المادة ١١٣) إذ أجازت في حالة الطوارئ أو الظروف الاستثنائية للسلطة التنفيذية ممثلة برئيس الجمهورية أو الملك أو رئيس مجلس الوزراء على اختلاف بين الدساتير إصدار قرارات لها قوة القانون ومنها قرارات فرض الضريبة والإعفاء منها ، ومع أن تلك الدساتير ألزمت السلطة التنفيذية بعرض تلك القرارات على السلطة التشريعية خلال مدد محددة لتقول فيها كلمتها الفصل^(٣) إلا أن ذلك لن يفلح في حماية مبدأ القانونية ، إذ حتى لو ألغيت تلك القرارات بأثر رجعي فان حقوق المكلفين تكون قد انتقصت ولو بشكل جزئي فإذا كانت لم تعرض المكلف لخسارة محققة بفرض الضريبة وجبايتها منه ثم إعادتها إليه بعد إلغاء القرار ، إلا أنها في الغالب تكون قد فوتت عليه أرباحاً أو

(١) ينظر في تفصيل ذلك احمد خلف حسين الدخيل : موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية الصادرة عن كلية التربية، المجلد ١٣ ، ٩٤ ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٧٧ .

(٢) نشر هذا الامر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم (٣٩٨٧) في ايلول ٢٠٠٤ ، إذ ان هذا الامر يبقى سارياً وفقاً للمادة (١٣٠) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ التي تقضي بان تبقى التشريعات النافذة معمولاً بها ، ما لم تلغ او تعدل ، وفقاً لاحكام هذا الدستور .

(٣) تنظر المواد(١٤٧) من الدستور المصري ، و(٩٤) من الدستور الأردني ، و(٣٦) من الدستور البحريني و(٤٦) من الدستور التونسي و(٩١-٩٦) من الدستور الجزائري و (٦١-٦٢) من النظام الأساسي السعودي و (١١١-١١٣) من الدستور السوري و(٦٩) من الدستور الكويتي .

استحقاقات كان الأجر ألا تفوته ، مما يستوجب تعويضه ، ذلك أن التعويض كما يكون للخسارة يكون للكسب الفائت وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني .
وعليه فإن مبدأ القانونية يحصر سلطة فرض الضريبة وتعديلها وجبايتها والإعفاء منها بالسلطة التشريعية المنتخبة في البلاد ولا يبيح صراحة ولا ضمناً تفويض السلطة التنفيذية أياً من هذه السلطات.
والجدير بالذكر أن سريان المبدأ أعلاه لا يقف عند حد ما تطلق عليه السلطة التنفيذية بالضرائب أو الرسوم وإنما يتعداه ليشمل كل ما يتضمن معناها على الرغم من إطلاق الأخيرة تسميات أخر غير الضرائب أو الرسوم ، إذ يمكن أن تتضمن الأثمان العامة والقروض العامة وحتى الرسوم العامة ضرائب مستترة (مقنعة) فالعبرة في الالتزام بهذا المبدأ هو بالمضمون لا بالشكل أو الاسم ، ومن ثم فحتى هذه الضرائب المستترة يجب أن تخضع لمبدأ القانونية وان يكون السبيل الوحيد لفرضها هو عرضها على السلطة التشريعية المنتخبة في البلاد^(١) ، ومن ثم جاز للمحكمة الاتحادية العليا فرض رقابتها الدستورية عليها وفقاً للدستور^(٢).

الفرع الثاني

مبدأ القانونية في دول الاتحاد المركزي

وإذا كان البحث في مبدأ القانونية قدر تعلق الأمر بموضوع بحثنا يقف عند هذا الحد في الدول البسيطة ، إلا انه يحتاج إلى المزيد من النقاش في الدول المركبة ولاسيما دول الاتحاد المركزي (الفيدرالي) مثل العراق والإمارات إذ يكون لكل دويلة من دويلات الاتحاد دستورها الخاص بها وحكومتها الخاصة بما فيه تكوين

(١) احمد الدخيل، مصدر سابق، ص ٢٦٣.

(٢) المحكمة الاتحادية العليا هي الجهة المختصة بممارسة الرقابة على دستورية القوانين والأنظمة في العراق . ينظر في تفصيل هذه المحكمة واختصاصاتها د. فوزي حسين سلمان الجبوري : نظرات حول تنظيم الرقابة على دستورية القوانين في العراق ، بحث مقبول للنشر في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية ، ٢٠٠٩ ، ص ١٨-١٩ و ٢٤-٢٨.

- المواد (٩٢-٩٤) من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

هذه الحكومة من سلطات تشريعية وتنفيذية وقضائية وهو ما يعني الازدواج في الدستور والسلطات على مستوى الاتحاد من ناحية وعلى مستوى دويلاته من ناحية أخرى^(١) مما يفرز مشكلة توزيع الاختصاصات بين الحكومة الاتحادية وحكومات الدويلات أو الأقاليم التي تعالجها الدساتير الاتحادية ، إما بحصر اختصاصات السلطات الاتحادية وترك ما عدا ذلك للأقاليم كما في دستور دولة الإمارات العربية المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية ، وإما بتحديد اختصاصات الأقاليم وترك ما عدا ذلك للسلطات الاتحادية كما في دستور الهند^(٢)، على أن المشرع الدستوري العراقي اختط لنفسه أسلوباً مختلفاً بعض الشيء حين حدد اختصاصات حصرية للسلطات الاتحادية واختصاصات مشتركة بين السلطات الاتحادية وسلطات الأقاليم على أن تكون الأولوية فيها عند التعارض لقوانين الأقاليم وترك ما عدا ذلك من الاختصاصات لسلطات الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم^(٣).

وبعيداً عن الانتقادات التي يمكن أن توجه إلى مسلك المشرع الدستوري العراقي في هذا المجال ، فقد ثار الخلاف حول اختصاص فرض الضرائب وجبايتها والإعفاء منها أهو من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية في الاتحاد؟ أم أن السلطات التشريعية في الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم يمكنها أيضاً إصدار تشريعات محلية لفرض الضرائب وجبايتها والإعفاء منها؟ وبالعودة إلى المواد(١١٠-١١٤) من الدستور العراقي النافذ التي حددت الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية والمشاركة مع سلطات الأقاليم نجدها خلت من النص على الشؤون الضريبية ليأتي حكم المادة (١١٥) ليعطي سلطات الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم اختصاصاً عاماً في كل ما لم يرد به نص في المواد الخمس السابقة ، ولكن هل يدخل ضمنها الشؤون الضريبية؟ بقى الجدل قائماً حتى مع وجود أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (سيئة الصيت) رقم ٧١

(١) د. طعيمة الجرف : نظرية الدولة ، ط ٤ ، مكتبة القاهرة الحديثة ، القاهرة ، ١٩٧٣ ، ص ١٨٢ و ١٨٥ .

(٢) د. إحسان المفرجي وآخرون : النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق ، ، مطبعة دار الحكمة ، بغداد ، ١٩٩٠ ، ص ١١١ - ١١٣ .

(٣) تنظر المواد (١١٥-١١٠) من الدستور العراقي النافذ .

لسنة ٢٠٠٤^(١) الذي أجاز في البند (٢) من القسم (٢) والبند (١) من القسم (٤) منه للمجالس المحلية تحصيل الضرائب ولم يكتف البند (١) من القسم (٨) منه بمنح هذه المجالس سلطة تحصيل الضريبة وفقاً للقوانين الاتحادية وإنما أجاز لها أيضاً فرض الضريبة وإدارة أموالها وإنفاقها . إلا أن صدور قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨^(٢) وإلغاء الأمر رقم (٧١) أعلاه فاقم النقاش لاسيما ان البند ثالثاً من المادة السابعة منه منح اختصاصاً لمجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم بإصدار التشريعات المحلية والأنظمة والتعليمات لتنظيم الشؤون الإدارية والمالية وبالشكل الذي يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية وبما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية ، كما أن البند ثانياً من المادة (١٢٢) من الدستور العراقي النافذ منح المحافظات التي لم تنتظم في إقليم الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة لإدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية ، وهو ما دفع المحكمة الاتحادية العليا في العراق إلى اعتماد رأيين فسرت بهما المواد الدستورية الخاصة بتوزيع الاختصاصات واستشهدت بنص البند ثالثاً من المادة السابعة أعلاه والبند ثانياً من المادة (١٢٢) أعلاه لتؤكد على أن مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم حق سن القوانين الخاصة بفرض الضرائب المحلية وجبايتها وإنفاقها وسن القوانين الخاصة بفرض وجباية الرسوم والغرامات والضميمة بما يمكنها من إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية^(٣).

ويبدو لنا أن المحكمة الاتحادية العليا قد جانب الصواب في هذا الخصوص ذلك أنها اعتمدت على البند ثالثاً من المادة (٧) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم وهو لا يعدو أن يكون قانوناً عادياً لا يمكن أن يتم الاستناد إليه في حسم مسألة الاختصاصات بين السلطات الاتحادية وسلطات الأقاليم هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فقد غضت المحكمة الطرف في الوقت نفسه عن البند أولاً من المادة (٢٢) من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم والتي منحت للوحدات الإدارية المشمولة بهذا القانون سلطة استيفاء الضرائب والرسوم والأجور وفقاً للقوانين الاتحادية النافذة والمعروف أن الاستيفاء وفقاً للقوانين الاتحادية غير فرض ضرائب محلية وجبايتها ، ناهيك عن أن المحكمة تركز في رأيها أكثر من مرة

(١) نشر هذا الأمر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٨٣ في ٦/٤/٢٠٠٤ .

(٢) نشر هذا القانون في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٤٠٧٠ في ٣١ آذار ٢٠٠٨ .

(٣) WWW.Albasranews.com - www.iragja.org

على أن لمجالس المحافظات في سبيل إدارة شؤونها وفق مبدأ اللامركزية الإدارية أن تسن التشريعات ، في الوقت الذي نرى أن فقه القانون الإداري يجمع على أن مبدأ اللامركزية الإدارية يختلف عن الفيدرالية ، فالأول نظام إداري أما الثاني فهو نظام دستوري ولا يمكن الاستناد إلى الأول لتبرير منح سلطات تشريعية لأي من الإدارات غير المركزية^(١) ولكن يبدو ان المحكمة قد شاطرت بل عززت خلط المشرع الدستوري العراقي وتخبطه بين النظامين^(٢) إذ نرى ان الوضع هنا اوسع من اللامركزية واضيق من الفيدرالية فهو نمط جديد في الادارة يختص به العراق. وحتى لو سلمنا جدلاً بصحة رأيي المحكمة أعلاه فان تبرير إعطاء مجالس المحافظات غير المنتظمة في إقليم سلطة فرض الضرائب وجبايتها على أساس أن شؤون الضرائب والرسوم ليست من الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية ولا من الاختصاصات المشتركة مع سلطات الأقاليم يعني حتماً أنها مما ترك لسلطات الأقاليم ، ومفهوم المخالفة لهذا التبرير يقضي بمنع السلطات الاتحادية من ولوج الشؤون الضريبية عن طريق إصدار أية تشريعات اتحادية ، ولا يشفع في ذلك نص البند(أولاً) من المادة (٦١) من الدستور التي جعلت من أولى اختصاصات مجلس النواب هو تشريع القوانين الاتحادية فهذه السلطة مقيدة بالمواد(١١٠-١١٥) التي وزعت الاختصاصات بين السلطات الاتحادية وسلطات الأقاليم فتشريع القوانين الاتحادية يجب أن يكون إما ضمن الاختصاصات الحصرية للسلطات الاتحادية أو ضمن الاختصاصات المشتركة ، أما باقي الاختصاصات والتي يدخل ضمنها حسب منطوق المحكمة الاتحادية العليا فرض الضرائب والرسوم فلا سلطة لمجلس النواب بإصدار التشريعات فيه وهو ما لا

(١) ينظر في تفصيل اللامركزية الادارية د. ماهر صالح علاوي الجبوري : الوسيط في القانون الاداري ، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٩ ، ص ٨٤ و ٩٣ .

- د. محمد علي بدر واخرون، مبادئ واحكام القانون الاداري، دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ١٩٣٥ ، ص ١٢١ و ١٣٥ .

(٢) للمزيد من التفصيل حول مسلك المشرع الدستوري العراقي في هذا الشأن ينظر د. غازي فيصل مهدي : نظاما الفدرالية واللامركزية الادارية في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ ، بحث منشور في مجلة التشريع والقضاء الصادرة عن اللجنة العراقية لدعم استقلال القضاء ، ع ١ ، كانون الثاني - شباط - آذار ، ٢٠٠٩ ، ص ص ١٧ - ٢٦ .

يمكن قبوله لا من الناحية المنطقية ولا من الناحيتين القانونية والسياسية فالمعروف أن فرض الضرائب وجبايتها من الاختصاصات السيادية للدولة على شعبها وإقليمها ، إذ نتساءل في ضوء رأي المحكمة هذين عن مصير القوانين الضريبية الاتحادية ومدى إمكانية إصدار قوانين ضريبية اتحادية جديدة!!!؟

ولعل الحل لهذه الإشكالية يكمن بإضافة عبارة (فرض وجباية وتعديل والإعفاء من الضرائب والرسوم الاتحادية) إلى نهاية البند أولاً من المادة (١١٠) من الدستور العراقي النافذ لتكون الضرائب الاتحادية من الاختصاصات الحصرية للسلطة الاتحادية وتبقى الضرائب المحلية من اختصاصات سلطات الأقاليم كما فعل الدستور الإماراتي في الفقرة (٦) من المادة (١٢٠) منه.

والأكثر من ذلك فإن وجود ضرائب اتحادية وضرائب محلية في الوقت ذاته سيؤدي حتماً إلى تحقق الأزواج الضريبي الداخلي ، وهو خضوع مكلف معين لضريبة معينة عن الوعاء ذاته والمدة الزمنية ذاتها^(١) ، في الوقت الذي تحاول الدول جاهدة الحد من الأزواج على المستويين الداخلي والدولي فكيف بنا ونحن نشجع ونبرر ونبحث عن السند القانوني لوجود هذا الأزواج؟^(٢)

(١) د. طاهر الجنابي :علم المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، طبعة منقحة ، ٢٠٠٨ ، ص ١٥١-١٥٢ .

— د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص ١٧٤-١٧٨ .

- جهاد سعيد ناصر الخصاونة ، المالية العامة والتشريع المالي، ط ١ ، دار وائل للنشر، عمان ، ٢٠٠٠/١٩٩٩ ، ص ١٤٧-١٤٨ .

(٢) الجدير بالذكر أن الدول والمنظمات الدولية عقدت الكثير من الاتفاقيات الدولية الثنائية والجماعية لمنع الأزواج الضريبي بل ضمننت قوانينها ولساتيرها ما يحول دول تحققه أو يعالج هذا الأزواج بطرق مختلفة ، ينظر د. دريد السامرائي : الأزواج الضريبي وأثره في إعادة الاستثمار الأجنبي ، بحث منشور على موقع الانترنت www.Dirasaat.com في ٢٠٠٨/٥/١١ ص ٥-٦ . — حسين النجم : الاستثمار الوافد وإشكالية السياسة الضريبية ، مقالة من موقع جريدة الصباح ، صفحة الاقتصادي في ٢٠٠٧/٩/١٥ ، ص ٢ .

— سعدي يحيى: التنسيق الضريبي ودوره في تفعيل أداء التكتلات الإقليمية / بحث منشور في مجلة علوم إنسانية ، س ٥ ، ع ٣٤٤ ، ٢٠٠٧ ، ص ١٢ .

وما يعزز رأينا هذا رأي المحكمة الاتحادية العليا في جوابها عن استفسار مجلس محافظة بابل أنها قصرت عبارة الأولوية في التطبيق الواردة في المادة (١١٥) من الدستور على الاختصاصات المشتركة فقط.^(١)

المطلب الثاني

حق المساواة

منذ بزوغ فجر الإنسانية حاول بنو البشر أن ينظموا علاقاتهم على أساس عدم التفرقة بينهم إلا أن تلك المحاولات لم تكن على وتيرة واحدة ولم تحظ بنسبة النجاح ذاتها ففي الديمقراطيات الغربية حدث العديد من الثورات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم ، أما في الشرق فكانت بدايتها مع ظهور الإسلام وتعاليمه السمحاء وتركيزه على المساواة بين أفراد المجتمع ، وتثبيتاً للجهود التاريخية وتأكيداً على أهمية حق المساواة فقد ابرز الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عام ١٩٤٨ حق الناس جميعاً في المساواة أمام القانون والمساواة في الحماية ضد كل ألوان التمييز.^(٢)

ولكن ما المقصود بحق المساواة ؟ وما موقف الدساتير المقارنة منه ؟ وما موقف الدستور العراقي النافذ منه ؟ هذا ما سنحاول التعرف عليه في الفروع الثلاثة الآتية :—

الفرع الأول

مدلول حق المساواة

يعرف بعض فقهاء^(٣) القانون الدستوري المساواة بأنها ((المساواة القانونية أي المساواة في المعاملة بين جميع الأفراد في الدولة طبقاً للقاعدة القانونية العامة المطبقة على الجميع دون تمييز أو استثناء)) .

(١) ينظر رأي المحكمة الاتحادية العليا رقم ٦ / اتحادية / ٢٠٠٩ في ٢٠٠٩/٢/٤ من موقع الانترنت www.iraqja.org في ٢٠١٠/٨/٤ .

(٢) تنظر م(٧) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان ، منشورات الأمم المتحدة ، ١٩٤٨ .

(٣) د. طعيمة الجرف ، مصدر سابق ، ٣١٠ .

فيما يذهب آخرون ^(١) إلى تقسيم مفهوم المساواة إلى مفهومين الأول مادي هو المساواة في القانون والذي يتركز حول عدم جواز النص على أي تمييز بين المواطنين والثاني شكلي هو المساواة أمام القانون والذي ينحصر في مسألة تطبيق القانون من قبل جميع السلطات بالشكل الذي يمنع أي تمييز في المعاملة. أما الباحثون في المالية العامة والتشريع المالي فقد ابتعدوا عن إيراد تعريفات إذ ذهب البعض منهم ^(٢) إلى أن للمساواة جانباً شائعاً وهو المساواة في الحقوق إلا أن هذا الجانب لا يستكمل معنى المساواة ما لم يضاف إليه جانب المساواة في الالتزامات.

فيما يقوم البعض ^(٣) بالتركيز على المساواة أمام الضريبة موضحاً خصائصها من كونها نسبية وليست مطلقة وأنها لا تميز بين المواطنين والأجانب وأنها تقاس بالمجموع الكبير للمكففين وليس بالمجموع الصغير منهم لينتهي بتعريفها بأنها ((خضوع المكففين جميعهم الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم أو بذواتهم)).

فيما يؤكد باحث آخر ^(٤) أن مبدأ المساواة أمام الضرائب يدخل ضمناً في المساواة أمام القانون مبرراً ذلك بوجود مبدأ القانونية الذي أشرك الضريبة في خصائص القاعدة القانونية من عمومية وتجريد ما جعل المساواة أمام القانون مساواة أمام الضريبة بل وحتى في غياب مبدأ القانونية فإن مبدأ المساواة أمام

(١) د. أمين عاطف صليبا : دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون دراسة مقارنة ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس لبنان ، ٢٠٠١ ، ص ٣٨٨ .

(٢) د. قيس حسن عواد البدراني : المساواة القانونية في التكاليف المالية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، المجلد ١٢ ، ٩٤ ، ٢٠٠٥ ، ص ١٢٩ .

(٣) د. حيدر وهاب عبود العنزي ، مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة مقارنة بين التشريعات الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية ، بحث منشور في مجلة الحقوق الصادرة عن كلية القانون بالجامعة المستنصرية ، المجلد ٢ ، ٥٤ ، ٤ ، ٢٠٠٩ ، ص ١٢٦ - ١٢٩ .

(٤) رحيم حسين موسى ، العدالة الضريبية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة صدام ، ٢٠٠٢ ، ص ٧٣-٧٤ .

- د. سعد العلوش : دراسات في العرف الدستوري ، شركة الإنعام للطباعة ، بغداد ، ١٩٩٩ ، ص ١٠٦ .

الضرائب هو من المساواة أمام التكاليف العامة والذي يعد مبدأ أساسياً من مبادئ القانون العام.

ومن جانبنا نرى أن المساواة هي مبدأ دستوري مستقر في الضمير الإنساني يوجب عدم التفريق في الحقوق والواجبات بين الأشخاص ذوي المركز القانوني الواحد ، أما المساواة الضريبية فهي عدم التفريق في فرض الضريبة والإعفاء منها وجبايتها بين المكلفين ذوي المركز القانوني الواحد.

وعليه فإن تحديد مدى تحقق المساواة من عدمه في الشؤون الضريبية يعتمد على وحدة المركز القانوني ، فكل مجموعة من المكلفين مهما قل عددها يمكن أن تفرض عليها الضريبة أو تعفى منها أو تجبى منها بطريقة معينة ما دامت في مركز قانوني واحد فذلك وحده الذي يضمن العدالة الضريبية ، إذ لا تنفق مع البعض^(١) فيما يذهب إليه من أن المساواة تقاس بظروف المكلفين الأكثر عدداً وليس بالقلّة منهم التي قد تكون ظروفها مختلفة ، ذلك أنه إذا كان مثل هذا الرأي يجعل المساواة تحقق العدل الضريبي فإنه يبتعد بها عن تحقيق العدالة الضريبية ، بل ينتهي بنا إلى إهدارها ذلك أن المساواة من وسائل الوصول إلى العدالة الضريبية.^(٢)

الفرع الثاني

موقف الدساتير المقارنة من حق المساواة

إن إنعام النظر في دساتير الدول العربية ينتهي بنا إلى القول بأنها سلكت مسالك ثلاثة فيما يتعلق بمبدأ المساواة عموماً والمساواة أمام الضرائب وكما يأتي:- أولاً:- مجموعة من الدساتير تحدثت عن المساواة أمام القانون بين الأشخاص دون تفرقة بينهم بسبب الجنس أو المعتقد السياسي أو اللون أو الدين أو الرأي أو غيرها ، ولم تشر هذه المجموعة إلى المساواة الضريبية إشارة صريحة ولا حتى التكاليف العامة الأخرى المالية منها وغير المالية ومنها الدستور

(١) د.حيدر العنزي ، مصدر سابق، ص ١٢٩.

(٢) للمزيد من التفصيل حول التفرقة بين العدل والعدالة الضريبية ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل : تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة الموصل ، ٢٠١٠ ، ص ٧٨-٨٠.

A.K.R. Kiraly : The English Legal System , 4th Edition , Sweet and Maxwell , London , 1967 , p. 21-23.

الليبي (م٥) والدستور المغربي (م٥) والدستور الاماراتي (م٤٢ ، ١٣٣) والدستور البحريني (م١٠٧) والنظام الأساسي لسلطنة عمان (م١٢).^(١) على أن هذه الدساتير وان لم تنص صراحة على المساواة الضريبية فان هذه المساواة تدخل ضمناً في المساواة أمام القانون إذا ما علمنا أن جميع هذه الدساتير نصت على مبدأ قانونية الضريبة هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن مبدأ المساواة أمام الضرائب من المبادئ العامة للقانون التي استخلصها القضاء العادي والإداري والضريبي في كثير من قراراته^(٢) ، إذاً فالمساواة الضريبية متطلبة في القوانين الضريبية الصادرة من هذه الدول وبعبكسه ستكون هذه القوانين غير دستورية.

ثانياً:- مجموعة من الدساتير أكدت على المساواة أمام القانون والفرائض والواجبات الأخرى ، ومنها الدستور اللبناني (م٧) والدستور الجزائري (م٦٤)^(٣) ، ولا شك في أن الحماية الدستورية لمبدأ المساواة في هذه الدساتير أقوى واطهر منها في دساتير المجموعة الأولى ذلك أن المساواة أمام الضريبة أو الأعباء المالية بشكل عام كانت صريحة ولم تكتمف فيها هذه الدساتير بإدخالها ضمناً في المساواة أمام القانون وعليه ففي هذه المجموعة أيضاً يتوجب أن تكون القوانين الضريبية الصادرة وفقاً لدساتيرها ملتزمة بالمساواة الضريبية وإلا كانت قوانين غير دستورية.

ثالثاً:- مجموعة من الدساتير أكدت على المساواة أمام القانون والمساواة أمام الضرائب ووجوب تحقيقها للعدالة الاجتماعية ومنها الدستور القطري (م٣٤ ، ٣٥ ، ٤٣) والدستور الكويتي (م٧ ، ٢٤) والدستور المصري (م٣٨) والدستور

(١) وعلى ذات النهج سار المشرع الدستوري الفرنسي في المادة الأولى من دستور ١٩٥٨ .

(٢) د. حيدر العنزي ، مصدر سابق ، ص ١٣٠-١٣١ .

- د. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ٧٢ .

- د. ماجد راغب الحلو : القضاء الإداري ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٤ ، ص ٣٥ .
(٣) وعلى ذات النهج سار المشرع الدستوري الأمريكي عندما نص في الفقرة (٨) من المادة الأولى من دستور سنة ١٧٨٧ على أنه ((يتمتع الكونكرس بسلطة فرض الضرائب والرسوم... مع مراعاة أن تكون جميع القوانين والرسوم والمكوس موحدة في جميع أنحاء الولايات المتحدة)).

اليمني(م١٢) والدستور الأردني(م١١،٦) والدستور التونسي (م١٦ ، ٦٣) والنظام الأساسي السعودي(م٢٠) والدستور السوري(م١٩).
ويبدو لنا أن أعلى مستويات الحماية لمبدأ المساواة هو ما ورد بدساتير هذه المجموعة، إذ أردفت المساواة أمام القانون والمساواة أمام الضرائب بما يحقق العدالة الاجتماعية ، ذلك أن هذه العبارة تجعل المساواة أكثر دقة وحقيقية مما لو تركت دون استخدامها فالعدالة الاجتماعية لا تتحقق إلا عندما يكون دين الضريبة متناسباً مع مقدار الدخل الخاضع لها وهو أعلى صور المساواة بين المكلفين فهي مساواة في التضحية^(١) ويمكن القول أن عبارة العدالة الاجتماعية فيها من المرونة بحيث يمكن للقضاء الدستوري أن يدخل ضمنها ما يشاء من المفاهيم التي يمكن عن طريقها حماية المجتمع والنظام العام فيه بل ويمكن أيضاً الالتزام بتطبيق قواعد الضريبة الأخرى من يقين واقتصاد وملاءمة.

الفرع الثالث

موقف الدستور العراقي من حق المساواة

لو تفحصنا نصوص دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ لوجدنا فيه الإشارة مرتين الى مبدأ المساواة ، الأولى في الديباجة إذ جاء فيها ((.....نحن شعب العراق الناهض تواً من كبوته ، ...، عقدنا العزم...، على احترام قواعد القانون ، وتحقيق العدل والمساواة.....)) ، والثانية في المادة (١٤) التي نصت على ان العراقيين ((متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل أو اللون أو الدين أو المذهب أو المعتقد أو الرأي أو الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي)). وهو ما يعني للوهلة الأولى أن الدستور العراقي من دساتير المجموعة الأولى ذلك أن المادة (١٤) أعلاه تطرقت إلى مبدأ المساواة أمام القانون ولم تتحدث عن المساواة أمام الأعباء العامة ومنها الضرائب ولم تذكر العدالة الاجتماعية بوصفها غاية للضرائب على العكس من دساتير المجموعة الثانية والثالثة ، على أن ذكر المشرع لمفردة العدل ضمن ديباجته يثير الكثير من التساؤلات حول موقع هذا الدستور من التصنيف الثلاثي الذي اعتمده ، فمع أن

(١) د. رمضان صديق محمد : الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري ، بلا مكان

نشر ، ١٩٩٧ ، ص ٣٨-٤٣ .

الرأي الراجح في الفقه الدستوري يذهب إلى التمييز بين نوعين من الأحكام والقواعد التي تتضمنها مقدمات الدساتير الأولى هي الأحكام الوضعية المتمثلة بنصوص محددة تنتمي بمظهرها وجوهرها إلى قواعد القانون الوضعي والثانية هي القواعد المنهجية أو التوجيهية المتمثلة بقواعد تصور روح الجماعة وضميرها وتعمل على تبيان أهداف النظام وأيديولوجيته التي يجب أن تسود الدولة ومن ثم فهي مبادئ غير محددة للنصوص وغير قابلة للتطبيق المباشر ومع ذلك فوجودها يلزم المشرع العادي بعدم مخالفتها فيما يصدره من تشريعات وإلا كانت تلك التشريعات غير دستورية^(١).

غير أن الإشكالية تبقى قائمة خاصة باستخدام المشرع الدستوري لمفردة العدل وليس العدالة فمع أن كلاً من العدل والعدالة يقوم على مبدأ المساواة ، إلا أن المساواة التي تعتمدها فكرة العدل هي مساواة مجردة تقوم على الغالب من ظروف المخاطبين بالقاعدة القانونية دون الالتفات إلى ظروفهم الخاصة واختلافهم في الجزئيات الدقيقة ، أما المساواة التي تعتمدها فكرة العدالة فهي مساواة واقعية تركز على التماثل في الأحكام القانونية المنطبقة على الحالات المتماثلة في شروطها أو الأشخاص ذوي الظروف الشخصية المتماثلة ، ففكرة العدالة تنطوي على معنى الإنصاف الذي يعنى بوضع الحلول لكل حالة على حدة أو الحالات المتماثلة مراعيًا البواعث الخاصة وأخذاً بنظر الاعتبار دقائق الظروف وجزئيات المسائل^(٢).

نعم إن اعتماد المشرع الدستوري العراقي لفكرة العدل والمساواة المجردة وإغفاله لفكرة العدالة يعززه ما ورد في عجز المادة (١٤) من الدستور التي منعت التمييز بين العراقيين بسبب الوضع الاقتصادي والاجتماعي في الوقت الذي تقوم الضرائب فيه اليوم على تحقيق أهداف مختلفة لا تقل عن الهدف المالي بل تتجاوزه ، لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية بل وحتى سياسية نتيجة لكون الضريبة من

(١) ينظر في تفصيل الخلاف الفقهي حول القيمة القانونية لمقدمات الدساتير د. إحسان

المفرجي وآخرون ، مصدر سابق ، ص ٢٤١.

(٢) عبد الباقي البكري وزهير البشير: المدخل لدراسة القانون ، بيت الحكمة ، بغداد ، بلا

سنة نشر، ص ٤١.

أهم أدوات السياسة المالية والاقتصادية^(١) ، فكيف يمكن تحقيق هذه الأهداف ما لم يتم التمييز في المعاملة بين المكلفين بالضريبة على أساس الوضع الاقتصادي والاجتماعي فهناك الكثير من الإعفاءات الضريبية قد حددت على أساس اختلاف المقدرة التكاليفية للمكلفين ؟ ومن ثم حسب الوضع الاقتصادي لكل منهم ، ولا يشفع في ذلك تخصيص البند ثانياً من المادة(٢٨) من الدستور لعمومية المادة (١٤) بنصه على انه ((يعفى أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب....)) ذلك أن هذا التخصص يجيز التمييز بسبب الوضع الاقتصادي ولكن ما الحل في حالة رغبة المشرع في تحقيق أهداف اجتماعية من خلال منح إعفاءات اجتماعية من الضرائب ؟ وهو ما ينتهي بنا إلى التأكيد على أن المشرع الدستوري العراقي من دساتير المجموعة الأولى.

الطلب الثالث

حق الملكية

يعد حق الملكية من الحقوق التي اولها العهد الدولي الخاص بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لعام ١٩٦٦ اهتماماً كبيراً^(٢) . وتفترض الملكية وجود شخص طبيعي أو معنوي عام أو خاص تسند إليه سلطات أو مكناات بعينها في مواجهة شيء معين^(٣) ، وبالنظر للأهمية الكبرى التي أولتها الدساتير للملكية بشكل عام والملكية الخاصة بشكل خاص ونتيجة لما أثارته الشرائع الإلهية

(١) ينظر في تفصيل أهداف الضريبة د.عبد الحفيظ عبد الله عبيد : المالية العامة ، دار التعاون للطباعة ، بلا مكان لنشر، ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩ ، ص ١٦٤-١٧٦ .

— هشام محمد صفوت العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٦ ، ص ٨١-٩٥ .

James Kirkbride and Abimbola A.Olowofoyeku , The Law Theory of Income Tax , Liverpool , Academic Press , 2002 , p. 28 .

(٢) د. الشافعي محمد بشير: قانون حقوق الإنسان ، ط٦ ، منقحة ومزيدة ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٣٧ .

(٣) د. مصطفى الكمال : نظام الملكية ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، بلا سنة نشر ، ص ٢٩ .

وإعلانات حقوق الإنسان ، ناهيك عما قرره الثورات الشعبية من تكريس للحماية الدستورية لها ^(١) ، وللعلاقة المباشرة للضرائب بحق الملكية الخاصة كان لا بد لنا من البحث في مفهومها والقيود الواردة عليها وموقف الدساتير المقارنة والدستور العراقي منها وذلك في فروع ثلاثة وكما يأتي:-

الفرع الأول

مفهوم حق الملكية

يعرف حق الملكية بأنه حق عيني أصلي يمكن صاحبه من التصرف بالمال المملوك وثماره ونتاجه تصرفاً مطلقاً عينياً ومنفعة واستغلالاً ^(٢) ، ويجد هذا التعريف أساسه في المادة (١٠٤٨) من القانون المدني العراقي التي عرفت حق الملكية بأنه ((الملك التام من شأنه أن يتصرف به المالك تصرفاً مطلقاً فيما يملكه عينياً ومنفعةً واستغلالاً فينتفع بالعين المملوكة وبغلتها وثمارها ونتاجها ويتصرف في عينها بجميع التصرفات الجائزة))^(٣).

ومن هذا التعريف يمكن القول أن لحق الملكية عدة عناصر هي الاستعمال والاستغلال والتصرف ، ويعني الأول استخدام المالك للشيء جميع الاستخدامات التي تؤدي إلى الحصول على منفعه كزراعة الأرض وسكن الدار وقراءة الكتاب فيما يتجسد الثاني في كل الأعمال التي تؤدي إلى الحصول على منتجات الشيء

(١) د. خالد رشيد الدليمي ، نزع الملكية للنفع العام دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة

إلى كلية القانون بجامعة بغداد ، ٢٠٠١ ، ص ٦.

(٢) د. احمد خلف حسين الدخيل : المطابقة في التشريع الضريبي العراقي ، بحث مقدم الى

المؤتمر العلمي الاول لكلية القانون والسياسة بجامعة دهوك ٢٠١٠ ، ص ٢٢.

(٣) تعرف المادة(٥٤٤) في القانون المدني الفرنسي الملكية بأنها((الحق في الانتفاع

والتصرف في الأشياء على النحو المطلق شرط أن لا يستعملها احد استعمالاً محرماً

بموجب القوانين والأنظمة)) ، فيما تعرفها المادة(٨٠٢) من القانون المدني المصري

بقولها ((لمالك الشيء وحده في حدود القانون حق استعماله واستغلاله والتصرف فيه)).

وثماره كمحصول الأرض ومعادن المناجم أما الثالث فهو نوعان مادي وقانوني كهدم المنزل أو إتلافه وبيعه أو إيجاره^(١).
والجدير بالذكر أن حق الملكية يكتسب بعدة أسباب هي التصرف القانوني (البيع أو الهبة أو الالتصاق أو الوصية) والواقعة القانونية (الاستيلاء أو الوفاة أو الالتصاق أو الحيازة) واشتراك التصرف القانوني والواقعة القانونية (الشفعة)^(٢).
وسواء أكان حق الملكية وارداً على عقار أم منقولاً فإنه ينفرد عن الحقوق العينية الأخرى بمجموعة من الخصائص هي الديمومة ما دام محله باقياً وأنه حق مانع كونه مقصوراً على المالك وأنه حق جامع كونه يمنح صاحبه سلطات الاستعمال والاستغلال والتصرف فلا يقيد في ذلك إلا القانون^(٣).

الفرع الثاني

القيود الواردة على حق الملكية

إذا ما تركنا جانباً الملكية العامة وحصرنا حديثنا بالملكية الخاصة لوجدنا أنها مقيدة بمجموعة من القيود هي:-
أولاً:- **نزع الملكية للمنفعة العامة:-** أورد الفقه مجموعة من التعريفات لنزع الملكية منها أنه ((حرمان مالك العقار من ملكه جبراً للمنفعة العامة نظير

(١) ينظر في تفصيل عناصر الملكية عبد الباقي البكري وزهير البشير، مصدر سابق ، ص ٣٦٢-٣٦٣.

(٢) ينظر في تفصيل أسباب كسب الملكية محمد طه البشر ود. غني حسون طه : الحقوق العينية ، ج ١ ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، بلا سنة نشر ، ص ١٥٧ وما بعدها.

(٣) ينظر في تفصيل ذلك د. فوزي حسين سلمان الجبوري : حق الملكية إزاء اتجاهات الدولة في التأمين والتخصيصية ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة صدام ، ٢٠٠١ ، ص ٦-٩.

- د. احمد كامل موسى : شرح القانون المدني الجديد ، الحقوق العينية الأصلية ، ط ١ ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، بلا سنة نشر ، ص ٢٦٦ وما بعدها.

تعويضه عما يناله من ضرر))^(١) ، كما يعرف بأنه ((نزع الملكية الخاصة جبراً من مالكيها لتحل محلها ملكية عامة تحقيقاً للنفع العام))^(٢) ، وعرف أيضاً بأنه ((حق الإدارة في نقل ملكية العقارات المملوكة لأشخاص القانون الخاص أو الحقوق العينية الأصلية ، من الملكية الخاصة إلى الملكية العامة جبراً ، تحقيقاً للنفع العام ومقابل تعويض عادل لصاحب العقار أو الحق العيني الأصلي مسبقاً ، وعلى وفق إجراءات خاصة ينظمها القانون))^(٣).

أما في القضاء فقد عرفت محكمة تمييز العراق الاستملاك بأنه ((نزع ملكية العقار والحقوق العينية الأصلية المتعلقة به لنفع عام ولقاء تعويض عادل يعين بموجب القانون))^(٤).

أما تشريعاً فان قانون الاستملاك العراقي رقم ١٢ لسنة ١٩٨١ النافذ وضع شروطاً لنزع الملكية ، على رأسها أن يكون مقابل تعويض عادل^(٥) إلا انه ترك مسألة التعريف للفقهاء والقضاء ، على العكس من قوانين الاستملاك السابقة التي كانت قد تضمنت تعريفات له . كما تطلبت جميع التشريعات الخاصة بنزع الملكية في العراق مجموعة من الشروط والإجراءات الإدارية والقضائية ، منها انه يجب أن يكون المال المملوك عقاراً أو أي حق عيني آخر على العقار ، وان يكون نزع الملكية لأغراض تحقيق النفع العام وان تباشر الإدارة مجموعة من الإجراءات ومنها الطلب للقضاء إصدار حكم بنزع الملكية وان يكون ذلك مقابل تعويض عادل تحدده لجنة تشكل لهذا الغرض^(٦).

ثانياً:- المصادرة:- لا شك في أن حرص الإنسان على ماله يأتي في المرتبة الثانية بعد حرصه على نفسه كون المال من زينة الحياة الدنيا ووسيلة العيش ورفاهيته

(١) د. سليمان الطماوي : الوجيز في القانون الإداري ، مطبعة جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٩ ، ص ٦٩٩ .

(٢) د. مصطفى مجيد : شرح قانون الاستملاك رقم ١٢ لسنة ١٩٨١ ، دار الحرية للطباعة ، بغداد ، ١٩٨١ ، ص ١٠ .

(٣) د. خالد رشيد الدليمي ، مصدر سابق ، ص ١٧ .

(٤) قرار المحكمة رقم ٣٤٤ / حقوقية ثانية عقار / ٩٧١ في ١٩٧١/٢/٢٣ مذكور لدى د. خالد رشيد الدليمي ، مصدر سابق ، ص ١١ .

(٥) تنظر المادة الأولى من قانون الاستملاك العراقي رقم ١٢ لسنة ١٩٨١ .

(٦) ينظر في تفصيل ذلك د. خالد رشيد الدليمي ، مصدر سابق ، ص ٩-١٠ .

ولهذا فان حرمان الشخص من ماله من اشد الآلام التي يمكن أن تصيبه بعد الحرمان من الحياة أو الشرف أو سلامة الجسد.^(١)

لذا فقد استخدمت التشريعات الجنائية عددا العقوبات المالية كالغرامة والمصادرة ، وإذا تركنا جانبا الغرامة كونها لا تتعلق بمال معين من أموال المحكوم عليه وركزنا حديثنا على المصادرة لوجدنا أنها عقوبة تكميلية تتضمن الاستيلاء على مال المحكوم عليه وانتقال ملكيته إلى الدولة دون أي تعويض ، وهي نوعان الأولى عامة تتضمن تجريد المحكوم عليه من جميع أملاكه أو نسبة معينة منها كالثلث أو الربع أو النصف وهي من أقسى العقوبات المالية ، ولكنها أصبحت في ذمة التاريخ إذ حظرتها اغلب الدساتير ، والثانية خاصة تنصب على مال معين سواء أكان متحصلاً من جريمة كالفائدة التي حصل عليها الموظف المرتشي أم مستخدماً في ارتكاب الجريمة كالأسلحة والآلات المستعملة في القتل أم كان من شأنه استعمالها في جريمة كالأشياء التي أعدها الجاني لاستخدامها في جريمة فشرع فيها وتوقفت عند ذلك الشرع،^(٢) ومن شروط الحكم بالمصادرة أن يكون هناك متهم يحكم عليه بعقوبة أصلية في جنائية أو جنحة ولا يجوز فرضها في المخالفات إلا بناء على وجود نص قانوني صريح ، وان تكون الأشياء محل المصادرة قد تحصلت من أو كان من شأنها أن تستعمل في ارتكابها ، وان لا تؤدي المصادرة إلى الإخلال بحقوق الغير حسن النية . فضلاً عن المصادرة عقوبة مالية فان هناك المصادرة بوصفها تدبيراً احترازياً إذ اوجب المشرع أن يصدر حكماً بمصادرة الأشياء المضبوطة التي يعد صنعها أو إحرازها أو استعمالها أو بيعها أو عرضها للبيع جريمة في ذاته حتى وان لم تكن مملوكة للمتهم ولا يشترط في الحكم بهذا التدبير أن يحكم على المتهم بعقوبة ولا أن تكون الأشياء المضبوطة مملوكة للمتهم.^(٣)

(١) د. توفيق الشاوي ، العقوبات الجنائية في التشريعات العربية ، مطابع دار الكتاب العربي ، القاهرة ، ١٩٥٩ ، ص ٤٥ .

(٢) ينظر في تفصيل ذلك د. علي حسين الخلف و د. سلطان عبد القادر الشاوي : المبادئ العامة في قانون العقوبات ، مطابع الرسالة ، الكويت ، ١٩٨٢ ، ص ٤٣٨ .

(٣) للمزيد من التفصيل ينظر د. احمد فتحي سرور : الوسيط في قانون العقوبات ، ج ١ ، القسم العام ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب العربي ، القاهرة ، ١٩٨١ ، ص ٧٦٨-٧٧١ .

(٤) م (١١٧، ١٠١) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل.

ثالثاً:- التأميم:- على الرغم من كثرة الكتابات والشروحات الفقهية للتأميم وشروطه ومضامينه وأحكامه والقرارات الصادرة عن السلطات التي خولت تنفيذه فإن الاختلاف على إيراد تعريف جامع مانع له ما زال قائماً وذلك بسبب اختلاف الاتجاهات التي سلكها الفقه في تعريفه بين المذهب الاشتراكي إذ يمثل فيه العنصر الجوهري والأساسي في التنظيم الاجتماعي والسياسي للدولة ، والمذهب الفردي الذي يذهب الرأي الراجح فيه إلى انه يعد استثناءً على الأصل ، وهو الحرية الاقتصادية والملكية الفردية.^(١)

وقد عرف البعض^(٢) التأميم بأنه تحويل مشروع خاص على قدر من الأهمية إلى مشروع عام يدار بطريقة المؤسسة العامة أو في شكل شركة تملك الدولة كامل أسهمها ، فيما عرفه البعض الآخر^(٣) بأنه استيلاء الدولة على ملكية المنشآت التي يملكها الأفراد أو الشركات ولتحل بذلك الملكية العامة محل الملكية الخاصة في مقابل تعويض عن الأموال التي حصل الاستيلاء عليها. والجدير بالذكر أن التأميم يختلف عن نزع الملكية كونه يهدف إلى تحقيق المصلحة العامة العليا للأمة وانه يشمل المشروع أو المشروعات المؤممة بأكملها بما فيها من موجودات مادية ومعنوية وانه عمل من أعمال السيادة التي تخرج عن رقابة القضاء العادي والإداري وانه يكون بقانون وليس بإجراء إداري أو بحكم قضائي ، ولكن التأميم يشبه نزع الملكية في كونه يجري في مقابل تعويض عادل^(٤).

رابعاً :- تقييد سلطة المالك بالتصرف بالمال المملوك :- الى جانب القيود الثلاثة السابقة يمكن للادارة الحكومية ان تقييد سلطة المالك بالتصرف في المال المملوك لتحقيق اهداف مختلفة سياسية او قضائية او امنية او غيرها بذريعة التنظيم.

(١) د. فوزي حسين سلمان الجبوري ، مصدر سابق ، ص ٤٥-٤٦.

(٢) د. سليمان الطماوي : مبادئ القانون الإداري ، الكتاب الثاني ، ط ١٠ ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٧٩ ، ص ١٢٧.

(٣) د. فتحي عبد الصبور ، الآثار القانونية للتأميم والحراسة الإدارية على الأموال ، ط ٢ ، عالم الكتب ، القاهرة ، ١٩٦٧ ، ص ٢١.

(٤) د. فوزي الجبوري : حق الملكية إزاء اتجاهات الدولة في التأميم والتخصيصية ، مصدر سابق ، ص ٤٩ - ٥١.

وبعد يبقى لنا أن نتساءل هل تعد الضريبة قيوداً على الملكية الخاصة؟ اختلف الفقه في الإجابة عن هذا السؤال إذ ذهب البعض منهم^(١) إلى أن الضريبة إحدى أهم القيود الواردة على الملكية الخاصة (أو كما يسميها الفردية) ويبرر ذلك في إطار بحثه عن أساس فرض الضرائب في الإسلام فعلى حين أباح الإسلام الملكية الفردية وحفظها من كل عدوان إذ قال تعالى ((ولا تنس نصيبك من الدنيا وأحسن كما أحسن إليك)) (القصص ٧٧)، فإنه لم يجعلها خالية من القيود إذ أن ذلك سيزيد من طغيانها قال تعالى ((كلا إن الإنسان ليطغى أن رآه استغنى)) (العلق ٦ و٧)، ذلك أن المال مال الله والدليل قوله سبحانه وتعالى ((الله ملك السموات والأرض)) (الشورى ٤٩) ولما كان الملك في الأرض لله فقد استخلف فيها بني البشر ومنحها لعباده منة منه وفضلاً، ومن ثم فإن ملكية الأفراد لهذه الأموال هي ملكية مقيدة بحدود منها حق الجماعة في بعض أموال الأغنياء كما في الزكاة وقوله تعالى ((وأنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه)) (الحديد ٧)، فحق الجباية في مال الفرد ثابت بعدة آيات كقوله تعالى ((والذين في أموالهم حق معلوم للسائل والمحروم)) (المعارج ٢٤ و٢٥) وقوله تعالى ((وآتوا حقه يوم حصاده)) (الانعام ١٤) فضلاً عن آيات أخرى تدل دلالة قاطعة على أن في المال حقاً آخر إلى جانب الزكاة فيكون من حق ولي الأمر أن يضع النظام الضريبي العادل عن طريق فرض الضرائب على الملكية الفردية.

على أن الرأي الراجح في الفقه^(٢) يذهب إلى أن قيود الملكية تقف عند ما ذكرناه من نزع ملكية ومصادرة وتأميم وتحديد سلطة التصرف دون أن تتجاوزها إلى الضرائب، ذلك أن هناك علاقة وثيقة بين دين الضريبة ووعائها ومع أن وعاء الضريبة في الماضي كان يتحدد بالأشخاص (الضرائب على الأشخاص)، إذ كانت الدولة تتخذ من شخص المكلف وعاءً لها إلا أن التطور في مجال حقوق الإنسان والتطور في أساس فرض الضرائب وتحوله من الأساس العقدي ونظريات المنفعة إلى أن يكون أساسه التضامن الاجتماعي المدعم بسيادة الدولة فرض أن يكون وعاء الضريبة من الأموال لا الأشخاص (الضرائب على الأموال) فبدأت

(١) د. عبد العزيز العلي النعيم: الضرائب في الإسلام، دار الاتحاد العربي للطباعة،

القاهرة، ١٩٧٤، ص ١٥٢ - ١٥٤.

(٢) إسماعيل العمري: الحق ونظرية التعسف في استعمال الحق، ط ١، مطبعة الزهراء

الحديثة، الموصل، ١٩٨٤، ص ١٩٤.

(٣) د. رمضان صديق محمد، مصدر سابق، ص ٧٩ - ٨٠.

الدولة تأخذ من مال المكلف وعاء لها ، ولكنها لم تستقر على جزء من هذا المال ، فهناك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها وعلى أساسه يتحدد ، ولكن هناك ضرائب أخرى تتخذ من رأس المال وعاء لها كالضرائب المباشرة التي تفرض على مجرد امتلاك رأس المال والضرائب غير المباشرة التي تفرض على تداوله ، بل أن البعض من التشريعات تذهب أكثر من ذلك لتفرض الضريبة على الزيادة الصافية في رأس المال المنتج منه وغير المنتج وهو ما يسمى بالضريبة على صافي الثروة ، وإذا كان هدف المشرع من الضرائب المباشرة التي يمكن أن تفرض على رأس المال غير المستغل أو الضرائب على صافي الثروة التي تشمل رأس المال المستغل ورأس المال غير المستغل هو تقليل الفوارق الطبقيّة والحد من احتكار رأس المال فإن ذلك يعدّ مساساً بحق الملكية الخاصة ويتعارض مع ما كفلته لها الدساتير من صيانة وضمّانات ، فالدخل هو المفضل كوعاء أساسي لفرض الضرائب ، كونه من طبيعة متجددة وهو وحده المعبر عن المقدرة التكاليفيّة للمكلف ، ولا يمكن فرض الضريبة على رأس المال إلا بصورة استثنائية ومرة واحدة أو لمدة زمنية محدودة بحيث لا تؤدي إلى الذهاب بذلك الوعاء كلياً أو بجزء جسيم منه حسب رأي المحكمة الدستورية العليا في مصر.^(١)

ولا يسعنا هنا إلا أن ننضم إلى مؤيدي هذا الرأي ونضيف في تعزيزه القول بان حق الملكية الفردية يرد في الدساتير ضمن الحقوق والحريات الأساسية ويقرن التشريعات الدستورية النص عليها بالقيود الواردة عليها من نزع ملكية ومصادرة في ذات المادة المقررة لهذا الحق أو في المادة التالية لها ، ولم يحدث أن وضع أي من هذه التشريعات الضريبة كقيود من القيود الواردة على الملكية الفردية في المادة التي أورد فيها هذا الحق أو في المادة التالية لها.

لذا فإن استخدام المشرع الضريبة على أنها قيد دائم أو مؤثر تأثيراً كبيراً في رأس المال ولاسيما غير المستغل منه يعدّ مساساً بحق الملكية ويكون عرضة للإبطال بسبب عدم الدستورية.

(١) القضية رقم (٥) لسنة ١٠ (قضائية دستورية ، جلسة ١٩٩٢/٦/١٩) والمنشور بعدد الجريدة الرسمية رقم (٢٧) تابع (بتاريخ ١٩٩٢/٧/٨ ، مذكور لدى د. رمضان صديق محمد ، مصدر سابق ، ص ٨٠.

الفرع الثالث

موقف الدساتير المقارنة والدستور العراقي من حق الملكية

بعد هذا العرض لمفهوم حق الملكية والقيود الواردة عليه لا بد لنا أن نتعرف على موقف الدساتير المقارنة منه وذلك في نقطتين:-

أولاً:- موقف الدساتير المقارنة من حق الملكية :- إن المتتبع لدساتير الدول العربية يجدها تفرقت فيما يتعلق بحق الملكية بين مجموعات ثلاث هي:-

١- أقرت مجموعة من الدساتير أن الملكية الفردية مصونة ومنعت نزع ملكيتها الا بقانون او بناء عليه لأغراض النفع العام وفي مقابل تعويض ، عادل معطية هذه الملكية وظيفة اجتماعية مانعة مصادرتها مصادرة عامة ومجيزة المصادرة الخاصة بحكم قضائي ، ومنها الدستور البحريني (م٩) والنظام الأساسي السعودي(م١٧و١٨) والدستور السوري(م١٤و١٥) والدستور القطري(م٢٦و٢٧) والدستور الكويتي(م١٦و١٨) والدستور المصري(م٣٢و٣٤) ، علماً أن هذا الأخير انفرد بحكم خاص هو تقرير أن الملكية الخاصة تتمثل في رأس المال غير المستغل.

٢- أقرت اخرى من الدساتير صيانة الملكية الخاصة أو كفالتها ولم تجز نزع ملكيتها إلا لأغراض المنفعة العامة بقانون أو بناء عليه وفي مقابل تعويض عادل ، دون إشارة إلى الوظيفة الاجتماعية لهذه الملكية ، ومنها النظام الأساسي العماني (م١١) والدستور اليمني(م٧/ج) وقد سلك المشرع الدستوري الأمريكي في التعديل الخامس لسنة(١٧٩١) ذات المسلك.

٣- أقرت دساتير أخرى كفالة حق الملكية الخاصة وعدم جواز نزع ملكيتها إلا بقانون أو وفقاً للقانون دون أن تشير إلى أن نزع الملكية يجب ان يكون لأغراض النفع العام ولا حتى لوجوب أن يكون ذلك في مقابل تعويض عادل ، ومنها الدستور المغربي(م١٥) والدستور الليبي(م٨).

فيما انفرد الدستور التونسي في المادة (١٤) منه بان قرر كفالة الملكية الخاصة وأنها تمارس وفقاً للقانون دون أية إشارة إلى إمكانية نزع الملكية ولا

للتعويض ، والدستور الجزائري الذي اقر في مادته (٥٢) أن الملكية الخاصة مصونة دون إشارة إلى ممارستها وفق القانون ولا إلى نزع الملكية والتعويض.

ويبدو لنا أن دساتير المجموعة الثانية تمثل أعلى مستويات الحماية القانونية للملكية الخاصة إذ أن وصف الملكية بالوظيفة الاجتماعية الواردة في دساتير المجموعة الأولى يمكن السلطة التشريعية من تبرير تقييد الملكية عن طريق الضرائب.

ثانياً: - موقف الدستور العراقي من حق الملكية: - خصص المشرع الدستوري العراقي المادة (٢٣) من دستور ٢٠٠٥ النافذ للملكية الخاصة وقيودها إذ نصت على ما يأتي ((أولاً:- الملكية الخاصة مصونة ، ويحق للمالك الانتفاع بها واستغلالها والتصرف بها في حدود القانون. ثانياً:- لا يجوز نزع الملكية إلا لأغراض المنفعة العامة مقابل تعويض عادل ، وينظم ذلك بقانون . ثالثاً:- أ- للعراقي الحق في التملك في أي مكان في العراق ، ولا يجوز لغيره تملك غير المنقول ، إلا ما استثنى بقانون. ب- يحظر التملك لأغراض التغيير السكاني)).

وقد نصت المادة (٤٦) منه على انه ((لا يكون تقييد ممارسة أي من الحقوق والحريات الواردة في هذا الدستور أو تحديدها إلا بقانون أو بناء عليه ، على أن لا يمس ذلك التحديد والتقييد جوهر الحق أو الحرية))

ومن هذين النصين يمكننا استخلاص ما يأتي:-

١- إن الدستور العراقي من دساتير المجموعة الثانية حسب التصنيف الذي اعتمدها.

٢- عاد موقف المشرع الدستوري العراقي ليوافق موقف القانون المدني العراقي بعد أن كان دستور ١٩٧٠ قد خالف موقف القانون المدني ، بعده للملكية وظيفة اجتماعية كونه يسير في النهج الاشتراكي ، أما اليوم فقد وضع العراق أولى

خطواته باتجاه الرأسمالية واعتماد المذهب الفردي فكان لا بد أن يبتعد عن كل مظاهر الاشتراكية لاسيما تلك المتعلقة بالملكية^(١).

٣- مع أن المشرع الدستوري العراقي لم يمنح للملكية وظيفة اجتماعية إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة أنها حق مطلق وإنما يجب أن تمارس بما يتفق والقانون ، والأكثر من ذلك فإن المادة (٤٦) أعلاه قد أجازت وضع قيود على الملكية فضلاً عن نزع الملكية المنصوص عليه في المادة (٢٣) ولكنها اشترطت أن يكون ذلك بقانون صادر عن السلطة التشريعية يقيد مباشرة هذا الحق أو بصورة غير مباشرة عن طريق تحويل الإدارة لإصدار أنظمة وتعليمات ، تقيد هذا الحق على أن تلتزم الإدارة بحدود ذلك التحويل ، وفي جميع الأحوال أي سواء كان تقييد حق الملكية بقانون أم بناء على قانون فيجب أن لا يمس ذلك جوهر هذا الحق ذي الأهمية الكبيرة وإلا كان غير دستوري.

٤- إن تطلب البند (أولاً) من المادة (٢٨) من الدستور في فرض الضرائب وتعديلها وجبايتها والإعفاء منها أن يكون ذلك بقانون يقيد الجواز الذي تبنته المادة (٤٦) في تقييد الحقوق والحريات بقانون أو بناءً على قانون ، إذ يلغي أي دور للسلطة التنفيذية في تقييد حق الملكية عن طريق فرض الضرائب ولا يبقى الا حق السلطة التشريعية في هذا التقييد .

٥- مع أن اعتماد نصوص المواد (٢٣ و ٢٨ و ٤٦) ينتهي بنا إلى الإقرار بصلاحيات السلطة التشريعية في تقييد الملكية الفردية عن طريق فرض الضرائب شرط أن يكون ذلك مرة واحدة ولمدة محدودة عملاً بشرط عدم المساس بجوهر الحق الوارد في عجز المادة (٤٦) أعلاه ، والا فان فرضها لأكثر من مرة ولمدة غير محدودة يجعل ذلك التقييد يمس جوهر حق الملكية ، وكنا نفضل لو منع المشرع الدستوري العراقي صراحة وبشكل نهائي تقييد حق الملكية باستخدام فرض الضرائب.

(١) تنص المادة (١٦) من دستور العراق لسنة ١٩٧٠ على ان ((أ) – الملكية وظيفية اجتماعية تمارس في حدود أهداف المجتمع ومناهج الدولة ، وفقاً لأحكام القانون)).

المطلب الرابع

حق التقاضي

أولت المواثيق الدولية ومنها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عن الجمعية العامة للأمم المتحدة عام ١٩٤٨ اهتماماً بحق التقاضي عندما قرر أن لكل شخص حق اللجوء إلى المحاكم الوطنية المختصة لإنصافه من أية أعمال تنتهك الحقوق الأساسية الممنوحة له دستورياً أو قانونياً^(١) ، وكذلك عندما قرر الحق لكل إنسان في أن تنظر قضيته محكمة محايدة ومستقلة فيما يتعلق بحقوقه والتزاماته المدنية أو التهم الجنائية الموجهة إليه^(٢) ، وهو ما عززه العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية لعام ١٩٦٦ الذي أكد من جهته على المساواة أمام القضاء في الدعاوى المدنية منها والجنائية^(٣) . وبالنظر لأهمية هذا الحق وعلاقته الوثقى بالشؤون الضريبية سنقسم هذا المطلب على أربعة فروع ، نخصص الأول لمفهوم حق التقاضي والثاني لتنظيمه والثالث لموقف الدساتير المقارنة منه والرابع لموقف الدستور العراقي منه.

الفرع الأول

مفهوم حق التقاضي

أورد الفقه مجموعة كبيرة من التعريفات لحق التقاضي ركز البعض منها على مضمون الحق فيما ركز البعض الآخر على السلطة التي تطبقه وركز البعض الآخر على كونه حقاً من حقوق الإنسان ، ومن هذه التعاريف تعريفه بأنه ((حق يتيح لكل فرد وقع اعتداء على حق من حقوقه أن يلجأ إلى القضاء لرد ذلك الاعتداء والانتصاف لنفسه ممن ظلمه وسلبه حقه))^(٤) ، وعرف أيضاً بأنه ((حق الأفراد

(١) تنظر م (٨) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لعام ١٩٤٨ .

(٢) تنظر م (١٠) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لعام ١٩٤٨ .

(٣) تنظر م (١٤) من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية لعام ١٩٦٦ .

(٤) د. عبد الغني بسيوني عبد الله : مبدأ المساواة أمام القضاء وكفالة حق التقاضي ، ط٢ ،

منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٤ ، ص ٣١ .

بالجوء إلى القضاء فيما يدعونه من حقوق^(١) ، وعرف أيضاً بأنه ((حق الشخص بالجوء إلى القضاء طالباً الحماية لحق أو مصلحة أو مركز قانوني وطالباً رد الاعتداء عنه ، أو استرداده إذا سلب منه))^(٢).

ويبتعد البعض في حديثه عن حق التقاضي عن إيراد تعريف له ويركز على أهميته ليؤكد عدم كفاية تقرير الحقوق والحريات والسماح بممارستها والتمتع بها ما لم يتح من الوسائل ما يسمح لأصحاب هذه الحقوق رد العدوان الواقع عليها ، ومن أهم هذه الوسائل هي الدعوى كونها الوسيلة القانونية التي يتجسد فيها حق التقاضي وعليه فحق التقاضي بمثابة الحامي أو الحارس لكل الحقوق والحريات الأخرى ومن دونه يصبح إدراجها في الوثائق الدستورية ضرباً من ضروب العبث^(٣).

ويبدو لنا أن حق التقاضي يتضمن عناصر ثلاثة الأول هو حق الالتجاء إلى القضاء ابتداءً والثاني حق الدفاع والثالث حق الطعن ومن ثم فإن أي تعريف جامع مانع لحق التقاضي يجب أن يحوي جميع هذه العناصر ذلك أن كل واحد منها يكمل الآخر.

من العرض أعلاه نستطيع القول بان لحق التقاضي مجموعة من الخصائص ، أهمها انه من حقوق الإنسان ، وانه حق دستوري طبيعي ثابت يتسم بالعمومية والشمول ويرتبط بالنظام العام ، إذ لا يجوز النزول عنه أو الاتفاق على مخالفته^(٤).

(١) نصرت منلا حيدر: مدى دستورية القوانين التي تحجب حق التقاضي ، بحث منشور في

مجلة المأمون السورية ، ع ١٠-١٢ ، ١٩٧٦ ، ص ٢٣٦.

(٢) د. سعدون ناجي القشطيني: شرح أحكام المرافعات ، ج ١ ، ط ٢ ، مطبعة المعارف ، بغداد

، ١٩٧٦ ، ص ١٠٢.

(٣) ينظر في تفصيل ذلك د. غازي فيصل مهدي : تعليقات ومقالات في نطاق القانون العام

، التعسف في استعمال حق التقاضي ، بلا مكان ولا سنة نشر ، ص ١٤١.

(٤) ينظر في تفصيل هذه الخصائص عبد الله علي محمد عبد الله النعيمي : حق الإنسان في

التقاضي في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمة

إلى كلية القانون بجامعة تكريت ، ٢٠١٠ ، ص ٥٨-٦٥.

الفرع الثاني

تنظيم حق التقاضي

إذا كان قسم من الدساتير قد أجازت تقييد بعض الحقوق والحريات بما لا يؤدي إلى المساس بجوهر الحق أو الحرية فإن هناك شبه إجماع على عدم جواز تقييد حق التقاضي بقدر ما يجوز تنظيم هذا الحق كما سنلاحظ في الفرعين التاليين ، ولا شك في أن التنظيم غير التقييد فالأول هو وضع الآليات وتحديد الإجراءات التي يمكن بواسطتها ممارسة هذا الحق ابتداءً من وسيلة ممارسته وهي الدعوى مروراً بضمانات الدفاع واستمراراً بتطلب التظلم الإداري وتحديد مدد الطعن وظروفها وانتهاءً بوضع إجراءات إصدار الأحكام القضائية وحجبتها.

وبقدر تعلق الأمر بالشؤون الضريبية نجد أن التشريعات الضريبية وتشريعات المرافعات المدنية وأصول المحاكمات الجزائية تضع شروطاً لرفع الدعوى كأن تكون بشكل تحريري وان تقدم من ذي مصلحة أو من يمثله قانوناً أو اتفاقاً وان تقدم من ذي الخصومة الذي يجب أن يكون أهلاً لمباشرة الدعوى فضلاً عن تطلب دفع رسوم معينة^(١).

وكذا الحال مع حق الدفاع إذ حرصت الدساتير على كفالة حق الدفاع أمام اللجان الإدارية نوات الاختصاص القضائي وأمام القضاء على حد سواء ، ومن مضامين هذا الحق إحاطة المكلف علماً بالإدعاءات الموجهة ضده وإطلاعه على الملف وإبلاغه علماً بمضمون الإجراءات المتخذة ضده وتمكينه من إعطاء وجهة

(١) د. صلاح الدين عبد الطيف الناهي : النظرية العامة في الدعوى في المرافعات والأصول المدنية ، ط١، دار الجيل ، بيروت ، دار عمار ، عمان ، ١٩٨٨ ، ص ص ١١٧-١١٨ .
- دنون يونس المحمدي ، المسؤولية المدنية الناجمة عن زرع الألغام ، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٣ ، ص ص ٢٧٤-٢٧٥ .
- جمال مولود ذبيان ، ضوابط صحة وعدالة الحكم القضائي في الدعوى المدنية ، دار الشؤون القضائية العامة ، بغداد ، ١٩٩٢ ، ص ص ٤٣-٥٠ .

نظرة بصورة تحريرية أو شفوية ومنحه مدة معينة لإبداء دفاعه واستشارة الخبراء في هذا الخصوص وإعلامه بأسباب القرار وبحقه في الطعن أمام القضاء^(١).

وفي طرق الطعن عادة ما تتطلب التشريعات أن يسبق الطعن أمام القضاء تظلم إداري وهذا الأخير مرحلة من مراحل الطعن يباشرها المكلف أمام الإدارة الضريبية التي أصدرت القرار المطعون فيه ويتحدد بمجموعة القواعد القانونية المنظمة للمنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية أمام السلطة المالية والمتعلقة بقبول التظلم وميعاد تقديمه وإجراءاته ونظيره والفصل فيه ، والتظلم الإداري أو كما يسمى في شؤون الضرائب بالتظلم الضريبي ، يعد مرحلة أساسية وهامة تسمح للإدارة بإعادة النظر بأعمالها القانونية وتجنيد القضاء الكثير من الزخم في القضايا المطروحة أمامه ، علماً أن هذا التظلم عادة ما يتوقف عليه وجود المرحلة التالية وهي مرحلة الطعن أمام القضاء^(٢) ، وهذه الأخيرة هي المرحلة التي تشمل حق المكلف باللجوء إلى القضاء إذا لم يفلح تظلمه الضريبي أمام السلطة المالية في إنصافه وإعادة حقوقه المسلوبة وهي قمة الضمانات التي يمكن أن يحصل عليها المكلف بصرف النظر عن عدد طرق الطعن القضائية هذه ونوعها وسواء أكانت أمام القضاء العادي أم الإداري أم الضريبي ومهما تكن مدد الطعن وإجراءاتها^(٣).

نعم هذه الآليات والإجراءات الخاصة بشكل الدعوى ورسومها وأساليب الدفاع والتظلم الضريبي وتحديد طرق الطعن القضائية لا تعدو أن تكون تنظيماً

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، ط١، مطبوعات جامعة الكويت ، الكويت ، ١٩٩٩، ص ٢٣٨-٢٤٣.

(٢) محمد إبراهيم خيرى الوكيل ، التظلم الإداري ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، بلا سنة نشر، ص ٢١٧.

(٣) الجدير بالذكر أن هناك من الدول من تجعل شؤون الضرائب من اختصاص القضاء العادي والبعض يجعلها من اختصاص القضاء الإداري والبعض الآخر يجعلها من اختصاص قضاء ضريبي متخصص ، ينظر احمد خلف حسين الدخيل : طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون بجامعة الموصل ، ١٩٩٧ ، ص ٣-٥.

لحق التقاضي ولا تمثل أي تقييد لهذا الحق ، أما منع المكلف أو أي صاحب شأن من مراجعة القضاء أو من حق الدفاع أمامه لإنصافه من تجاوزات السلطة المالية فيجسد اظهر أنواع التقييد التي تمس جوهر حق التقاضي ، إذ لا يكفي منح المكلف حق التظلم الضريبي أمام السلطة المالية أو الهيئات الإدارية ذوات الاختصاص القضائي لتحل محل القضاء في هذا الشأن إذ إن ذلك يجعل القوانين التي تقرها مشوبة بعدم الدستورية.

الفرع الثالث

موقف الدساتير المقارنة من حق التقاضي

لو تفحصنا الدساتير العربية لوجدنا أنها تنقسم فيما يتعلق بحق التقاضي على أربع مجاميع :-

أولاً:- نصت بعض الدساتير صراحة على حق التقاضي وحظرت تحصين أي عمل أو قرار من رقابة القضاء كما في الدستور المصري(م٦٨).

ثانياً:- نصت مجموعة من الدساتير صراحة على كفالة حق التقاضي وعلى أن ينظم القانون الإجراءات اللازمة لممارسته دون أن تنص صراحة على حظر تحصين أي عمل أو قرار من رقابة القضاء ومنها الدستور البحريني(م٢٠) والنظام الأساسي السعودي(م٤٧) والدستور السوري(م١٦٦) والنظام الأساسي العماني(م٢٥) والدستور القطري(م١٣٥) والدستور الكويتي(م١٦٦).

ثالثاً:- لم تشر مجموعة من الدساتير صراحة إلى حق التقاضي بل أشارت إلى مضمونه بان لكل شخص مراجعة القضاء لحماية حقوقه وحرياته ، ومنها الدستور الاماراتي (م٤١) والدستور الجزائري (م١٤٠) والدستور الليبي (م٣٠) والدستور اليمني (م٥١) ، وهو ذات نهج الدستور الامريكي (م٣/٢ف١) والدستور الفرنسي (م٣٤).

رابعاً :- خلت مجموعة من الدساتير من الإشارة إلى حق التقاضي مثل الدستور اللبناني والدستور المغربي والدستور التونسي.

والجدير بالذكر أن مجموعة من الدساتير سلكت مسلكاً منتقداً بإيرادها حق التقاضي ضمن الفصل الخاص بالسلطة القضائية وليس في موقعه الطبيعي ضمن الحقوق والحريات الأساسية ومنها الدستور السوري والدستور القطري والدستور الكويتي والدستور الجزائري .

الفرع الرابع

موقف الدستور العراقي من حق التقاضي

تنص المادة (١٩) من الدستور العراقي النافذ على ما يأتي ((.....ثالثاً:- التقاضي حق مصون ومكفول للجميع. رابعاً:- حق الدفاع مقدس ومكفول في جميع مراحل التحقيق والمحاكمة)) ، وتنص المادة(١٠٠) منه على انه((يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن)).

ومن النصوص أعلاه يمكن ملاحظة ما يأتي :-

١- إن الدستور العراقي من دساتير المجموعة الأولى إذ انفرد هو والدستور المصري بكفالة حق التقاضي وعدم جواز تحصين أي عمل أو قرار من الطعن أمام القضاء ، مع أن النص المصري كان اظهر في الحماية إذ حظر تحصين أي عمل أو قرار من رقابة القضاء فيما توقف المشرع الدستوري العراقي عند حظر التحصين من الطعن إذ قد يبدو للوهلة الأولى أن القوانين التي تجيز الطعن أمام السلطات الإدارية أو الهيئات الإدارية ذوات الاختصاص القضائي دون الطعن أمام القضاء لا تشكل خرقاً لأحكام المادة(١٠٠) أعلاه ، إلا أننا نرى أن إيراد حكم الحظر أعلاه ضمن الفصل الثالث الخاص بالسلطة القضائية يجعل من معنى كلمة الطعن هو الطعن أمام القضاء لا محالة ، وكنا نفضل لو أن المشرع الدستوري العراقي أضاف عبارة (أمام القضاء) إلى نهاية المادة(١٠٠) لمنع أي اجتهاد في هذا المجال.

٢- إن وجود المادة (١٠٠) من الدستور يقيد نص المادة(٤٦) منه إذ ان أي تقييد أو تحديد لحق التقاضي يجب إلا يصل إلى حد تحصين أي قرار أو عمل من

الطعن أمام القضاء ، بل نستطيع القول إن المادة (١٠٠) أفرغت المادة (٤٦) من محتواها فيما يتعلق بحق التقاضي^(١).

٣- إذا كنا نفضل لو أن المشرع الدستوري العراقي جعل من المادة (١٠٠) البند خامساً من المادة (١٩) أعلاه أي بإيراد حكمها ضمن الحقوق والحريات الأساسية وليس ضمن أحكام السلطة القضائية ، فإننا نرى أنه كان موفقاً حين أرفد حق التقاضي في البند رابعاً من المادة (١٩) منه بحق الدفاع الذي إن لم يكن من عناصر حق التقاضي فهو من اقرب الحقوق إليه.

٤- إن الدستورين العراقي والمصري اللذين مثلاً المجموعة الأولى من الدساتير العربية تضمنتا أعلى مستوى من الحماية لحق التقاضي ومن ثم أعلى مستوى من الحماية لبقية الحقوق والحريات ، ذلك أن وجود حق التقاضي يمثل الضمانة والحماية لكل تلك الحقوق والحريات.

البحث الثاني

مدى دستورية الضرائب في العراق

بعد ان انتهينا في المبحث السابق من عرض لأهم المبادئ الدستورية المتعلقة بالضرائب لا بد لنا الان من ان الى ننتقل لبحث هذه المبادئ ومراعاتها وتطبيقها من قبل المشرع الضريبي العراقي في التشريعات الضريبية النافذة ذلك في مطالب يخصص كل واحد منها لضريبة من الضرائب وكما يأتي:-

(١) الجدير بالذكر أن المادة (٤٦) من الدستور العراقي النافذ منعت تقييد أو تحديد أي من الحقوق والحريات الأساسية الواردة فيه إلا بقانون أو بناء عليه بشرط أن لا يمس ذلك التحديد أو التقييد جوهر الحق أو الحرية.

المطلب الأول

ضريبة العرصات

فرضت ضريبة العرصات في العراق أول مرة في القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٠ ثم اوقف تنفيذ هذا القانون بالقانون رقم ٣٥ لسنة ١٩٤٢ الذي الغي بدوره سنة ١٩٤٧ ليعود قانون فرضها إلى التطبيق إلى ان الغيت بالقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٥٠ واستمر الحال كذلك حتى صدور قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ النافذ الذي لحقته تعديلات عدة^(١) ، وعلى الرغم من النجاح الذي حقته هذه الضريبة على مدى سني تطبيقها التي قاربت الخمسة عقود فان قانون فرضها قد تضمن مجموعة من النصوص غير الدستورية تجاوزت تنظيم الحقوق الدستورية المتعلقة بالضرائب إلى تقييدها تقييداً يمس بجوهر الحق أو الحرية وهو ما سنفصله في الفروع الأربعة الآتية :-

الفرع الأول

خرق مبدأ قانونية الضريبة

يظهر جلياً خرق مبدأ قانونية الضريبة في قانون ضريبة العرصات في حالات أهمها :-

أولاً :- عرفت المادة الأولى من القانون المكلف بانه ((مالك العرصة أو المفوضة له بالتسجيل العقاري أو صاحب حق اللزمة فيها أو مستأجرها بالاجارة الطويلة أو واضع اليد عليها أو متولي الوقف)) ويفهم من هذا النص ان المشرع قد خول فيها السلطة التنفيذية تحديد بعض المكلفين بهذه الضريبة ، ذلك ان هذه الاخيرة هي التي تفوض حق الطابو وهي التي تمنح حق اللزمة في الاراضي التي تملكها ومن ثم فان المشرع يجعل عملية فرض الضريبة والاعفاء منها من صلاحية السلطة التنفيذية في الوقت الذي ينبغي ان تكون من السلطات الحصرية للسلطة التشريعية المنتخبة .

(١) د. طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص ٢٧٨ ؛ د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ،

ثانياً : - نصت المادة الثانية من القانون على ان ((لمجلس الوزراء ان يستثني بعض الاقضية والنواحي من احكام هذا القانون بناء على اقتراح الوزير)) ولا يخفى ما في هذا النص من تفويض صريح لمجلس الوزراء في التحكم بفرض الضريبة والاعفاء منها عن طريق استثناء بعض الاقضية والنواحي من خضوع العرصات الواقعة ضمن حدود بلدياتها لهذه الضريبة دونما سند دستوري ، وهو ما يشكل مخالفة صريحة لمبدأ القانونية الذي يتطلب ان يكون الفرض والاعفاء من الصلاحيات الحصرية للسلطة التشريعية المنتخبة .

ثالثاً : - نصت المادة الرابعة من القانون ، على ان ((تعفى من الضريبة العرصات التالية :.....٧- العرصات المخصصة لمنافع أو اغراض عامة اخرى وذلك بموافقة مجلس الوزراء)) ، وهو ما يعني تفويضاً صريحاً آخر لمجلس الوزراء بأن يوافق على اعفاء أية عرصات مخصصة لتحقيق منفعة أو مصلحة عامة من الخضوع لهذه الضريبة مخالفاً بذلك احكام البند (أولاً) من المادة (٢٨) من الدستور الذي جاء بمبدأ القانونية ومنع التفويض التشريعي للسلطة التنفيذية فيما يتعلق بالاعفاء من الضرائب .

الفرع الثاني

تفويض حق المساواة

وصفت ضريبة العرصات بانها من الضرائب العينية التي لا تؤخذ بنظر الاعتبار الظروف الشخصية والعائلية للمكلف ولا تعتمد الاسعار التصاعدية ولا شك في ان الضرائب العينية اكثر بعداً عن المساواة من الضرائب الشخصية ، فالمعروف ان السعر النسبي الذي تبناه المشرع في هذه الضريبة (٢%)^(١) يجعلها تحقق مساواة نظرية اكثر منها مساواة واقعية ، ذلك ان الاسعار التصاعدية هي الوحدة التي يمكن ان تصل إلى المساواة في التضحية أو العدالة الضريبية فالعبء الضريبي النسبي يكون اكبر بالنسبة الى مكلف ذي الوعاء الاقل قيمة واقل بالنسبة للمكلف ذي الوعاء الاكبر قيمة فكلما كبرت قيمة الوعاء الضريبي اي ازدادت

(١) تنظر ف(١) من م (٣) من قانون ضريبة العرصات العراقي رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢

المعدل .

القيمة المقدرة للعرضة الخاضعة للضريبة اصبح العبء الضريبي اقل والعكس صحيح ، فكلما انخفضت القيمة المقدرة للعرضة الخاضعة للضريبة ثقل العبء الضريبي ، ومن ثم اصبح فيه مخالفة لحق المساواة.

ثم ان المشرع الضريبي العراقي ضرب صفحاً عن الاخذ بنظر الاعتبار الظروف العائلية للمكلفين ولم يفرق في هذه الضريبة بين المكلف الاعزب من المتزوج ولا بين الارملة وغير الارملة ولا بين ذي الاطفال ومن ليس لديه اطفال على الرغم من تأثير كل هذه الصفات في المقدرة التكاليفية لهم ، مما يجعل المساواة بين المكلفين ذوي المراكز القانونية المختلفة مساواة غير حقيقية فيشكل خرقاً لحق المساواة وتقويضاً له .

والاكثر من ذلك فان المشرع لم يأخذ بنظر الاعتبار تصفية الوعاء الضريبي إذ اخضع للضريبة العرضات بصرف النظر عن القيمة التي تم شراؤها بها ، بل انه لم يفرق بين العرضة التي يتم شراؤها والعرضة التي تمتلك بالوصية أو الميراث أو يتم الحصول عليها عن طريق الهبة ، وواضح مدى ما في هذا التعامل من اجحاف بحق من تدخل العرضة بملكيته بالشراء واجحاف بحق من تدخل ملكيته بسعر اكبر ممن تدخل ملكيته بسعر اقل ، ومن ثم غياب المساواة بين المكلفين بالضريبة ومخالفة صريحة وفاضحة لاحكام المادة (١٤) من الدستور ، ولا يشفع في ذلك ما اكدته المادة (٤٦) من الدستور التي لم تجز التقييد للحقوق والحريات العامة بما فيها حق المساواة الا بقانون أو بناء على قانون ، إذ اشترطت هذه المادة الا يمس ذلك التقييد أو التحديد جوهر الحق أو الحرية إذ ان حق المساواة هنا طعن في الصميم فما فائدة حق المساواة ان كان نظرياً لا واقعياً وما دوره ان كانت الضريبة لا تؤخذ بنظر الاعتبار اتحاد المراكز القانونية للمكلفين ، ولا نجد حلاً افضل للتخلص من عدم الدستورية هنا من قيام المشرع بالاخذ بالاسعار التصاعدية ومراعاة الاعباء العائلية للمكلفين بتقرير الضريبة حسب ظروف المكلفين وتصفية الوعاء الضريبي بتنزيل تكاليف الحصول على الملكية من القيمة المقدرة للضريبة .

الفرع الثالث

انتهاك حق الملكية

بالنظر لكون ضريبة العرصات تتخذ من ملكية الاراضي الواقعة ضمن حدود امانة بغداد والبلديات ومراكز المحافظات والاقضية والنواحي أو وقفها أو تفويضها بالتسجيل العقاري أو منحها باللزمة عند عدم بنائها أو استهلاكها باية وسيلة من وسائل الاستقلال وعاءً لها ، ومن ثم فهي ضريبة مفروضة على رأس المال العقاري فان لها مساساً بحق الملكية^(١).

وبما ان الرأي الراجح في الفقه^(٢) يذهب كما سبق التفصيل إلى ان الاصل والافضل ان يتخذ المشرع من الدخل وعاءً للضريبة والا يلجأ إلى الاخذ برأس المال وعاءً لها الا استثناءً ومرة واحدة على الاكثر إذ لا يمكن ان تكون الضريبة قيداً على رأس المال غير المستغل (الملكية) وان يكتفى بقيود نزع الملكية للمنفعة العامة والتأميم والمصادرة كقيود قانونية يمكن ايرادها بشروط وضوابط معينة على هذا الحق ذي الاهمية المتعظمة ، فلا يسعنا هنا الا ان نؤكد على ان فرض ضريبة العرصات على رأس المال العقاري غير المستغل (العرصة) يمثل انتهاكاً واضحاً لحق الملكية وتقييداً يمس جوهر هذا الحق ولاسيما ان الفقرة الأولى من المادة^(٣) في القانون قد فرضت الضريبة بنسبة (٢%) من القيمة المقدرة للعرصة واجازت الفقرة الثانية من ذات المادة الاستمرار بفرض هذه الضريبة لمدة (١٥) سنة من تاريخ تملكها ، وهو ما يعني ان الضريبة المستقطعة من القيمة المقدرة للعرصة يمكن ان تصل إلى ما يقارب ال(٣٠%) من قيمتها على مدى ال(١٥) سنة المحددة قانوناً وتمثل هذه النسبة نحو ثلث قيمة العرصة ، وهي فضلاً عن كونها نسبة عالية فان قيام المشرع بفرض هذه الضريبة ل(١٥) مرة بحد ذاته يمثل تجاوزاً لحق دستوري مهم فكان الاخرى بالمشرع فرضها مرة واحدة فقط ، توافقاً مع الحماية التي وفرها الدستور لحق الملكية في المادة (٢٣) منه بل حتى مع وجود المادة (٤٦) لا يمكن ان يصل حق السلطة التشريعية في تقييد حق الملكية إلى حد فرض الضريبة على رأس المال غير المستغل اقتصادياً الا بنسبة ضئيلة ومرة واحدة وليس ل(١٥) مرة كما في قانون ضريبة العرصات.

(١) تنظر م (١) من قانون ضريبة العرصات النافذ .

(٢) د. رمضان صديق محمد ، مصدر سابق ، ص ص ٧٩-٨٠ .

نعم ان قانون ضريبة العرصات بصيغته الحالية يعد قانوناً غير دستوري لمخالفته لنص المادتين (٤٦ و ٢٣) من الدستور ونتمنى على المشرع الضريبي العراقي الغاءه أو على الاقل تعديله بالشكل الذي يحفظ حق الملكية للمكلفين بالضريبة عن طريق تقليص مدة فرضه من ١٥ سنة إلى سنة واحدة أو سنتين فبهذا التعديل يمكن ان يبقى قيداً على الملكية ولكنه لا يصل إلى حد المساس بجوهر الحق .

الفرع الرابع

الحرمان من حق التقاضي

احالت المادة السابعة من قانون ضريبة العرصات إلى احكام قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل في مجموعة من الامور ومنها طرق الطعن في قرارات فرض الضريبة وتقديرها على المكلفين ، وبالعودة إلى احكام الاخير نجد ان الفقرة السابعة من المادة العشرين منه قد منعت المحاكم من سماع اية دعوى تتعلق بتطبيق احكامه ضاربة عرض الحائط بالبندين (ثالثاً ورابعاً) من المادة ١٩ من الدستور النافذ التي جاءت بحق التقاضي وحق الدفاع والمادة (١٠٠) منه التي حظرت النص في القوانين على تحصيل أي عمل أو قرار اداري من الطعن^(١).

(١) الجدير بالذكر ان هناك خلافاً حول مدى دستورية القوانين التي تمنع المحاكم من النظر في قضايا معينة ورسم طريق اداري للطعن في بعض القرارات إذ ذهب جانب من الفقه المصري والعراقي إلى ان ذلك لا يعدو ان يكون تنظيمياً لحق التقاضي فيما اجمع الفقه الفرنسي والاغلبية من الفقه المصري والعراقي على انه يمثل قيداً بل حرماناً من حق التقاضي ، ينظر في تفصيل هذا الخلاف الفقهي نصرت منلا حيدر ، مصدر سابق ، ص ٢٣٨ ؛ د. طعيمة الجرف : مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الادارة العامة للقانون ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٧٦ ، ص ١٢١ ؛ د. فاروق عبد البر : دور مجلس الدولة المصري في حماية الحقوق والحريات العامة ، مطبعة العرين ، القاهرة ١٩٩١ ، ص ٥٩٣ ؛ ضياء شيت خطاب : الوجيز في شرح قانون المرافعات المدنية ، مطبعة العربي ، بغداد ١٩٧٣ ، ص ٩٧ .

نعم لا يكفي بعد ذلك ان يرسم المشرع طريقاً ادارياً للطعن في قرار فرض الضريبة وتقديرها على المكلف في الفقرات (١-٦) من المادة (٢٠) من قانون ضريبة العقار ، ذلك ان الجهة التي اجاز المشرع الطعن امامها بهذه القرارات وهي ديوان ضريبة العقار الذي يألفه وزير المالية من قاضي من الصنف الثاني يرشحه وزير العدل يكون رئيساً للديوان وعضوية مهندس معماري أو مدني لا تقل درجته عن الدرجة الوظيفية الثانية وموظف مالي لا تقل درجته الوظيفية عن درجة مدير ، فهي جهة ادارية ذات اختصاص قضائي وليست جهة قضائية إذ يغلب على تشكيلها الصفة الادارية ناهيك عن تأليفها من قبل وزير المالية وارتباطها ادارياً بوزارة المالية وعدم توفر موقع لها ضمن الهيئات القضائية المرتبطة بمجلس القضاء الاعلى^(١) . ومع ان المشرع العراقي قد جاء بقاعدة عامة في القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ (قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوي) تقضي بالغاء أي نص قانوني يمنع المحاكم من النظر في الطعون الموجهة ضد أي عمل أو قرار اداري الا انه عاد واستثنى مجموعة من الامور ، ومنها شؤون الضرائب إذ بقيت المحاكم ممنوعة من سماع الدعاوي المتعلقة بها^(٢) ولا نتردد هنا في ان نعلن ان هذه الاستثناءات الواردة في هذا القانون غير دستورية ايضاً مثلها مثل الفقرة (٧) من المادة (٢٠) من قانون ضريبة العقار (سيئة الصيت) ومخالف لاحكام المادتين (١٩) و (١٠٠) من الدستور بشكل صريح .

-
- (١) ينظر في تفصيل الخلاف حول طريقة هذه الهيئات رائد ناجي احمد الجبيلي : القضاء الضريبي وانجازاته في ظل القانون العراقي ، اطروحة دكتوراة، كلية الحقوق جامعة النهرين ، ٢٠٠٤ ، ص ١٧٥ .
- (٢) نشر القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥ في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم (٤٠١١) في ٢٢/١٢/٢٠٠٥ .

المطلب الثاني

ضريبة العقار

منذ كان العراق خاضعاً للسيطرة العثمانية وبالتحديد في سنة ١٩٠٧ بدأت الضريبة على دخل الاملاك المؤجرة التي فرضت بقانون ضريبة المسققات العثماني الذي استمر العمل به حتى صدور قانون ضريبة الاملاك لسنة ١٩٢٣ الذي بقي نافذاً على الرغم من التعديلات التي طرأت عليه حتى صدور قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ النافذ والذي لحقته تعديلات كثيرة^(١). وقد حفل قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل بمجموعة من النصوص غير الدستورية تنكر فيها المشرع الضريبي لاهم المبادئ والحقوق الدستورية وهو ما سنحاول تفصيله في الفروع الثلاثة الآتية:-

الفرع الأول

خرق مبدأ القانونية

يتجلى للمتتبع لنصوص قانون ضريبة العقار ان هناك حالات عدة مثلت خرقاً لمبدأ القانونية أهمها :-
أولاً:- تنص الفقرة السابعة من المادة الثالثة التي عدتت العقارات المعفية من الضريبة اعفاءً تاماً على ان ((العقارات التي تملكها الدول الأجنبية وتتخذ دوراً سكن ممثليها السياسيين أو القنصلين أو لدوائره الرسمية اذا وافق الوزير على الإعفاء بشرط المقابلة بالمثل)) ، وفي هذا النص تفويض صريح ، دونما سند دستوري سليم ومخالفة لأحكام مبدأ القانونية ، لوزير المالية بالموافقة أو عدمها على إعفاء دخول تلك العقارات التي تعود للدول الأجنبية والتي تتخذ منها دوراً

(١) الجدير بالذكر ان هناك من يذهب إلى ان ضريبة العقار ظهرت بصور قانون رسم المسققات العثماني سنة ١٨٨٧ الا اننا نرى ان هذا القانون كان يتخذ من القيمة الرأسمالية للعقارات وعاء للضريبة ولم يفرض على دخل هذه العقارات ومن ثم لا يمكن عده اساساً لضريبة العقار في العراق ، د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص ٣٧٠ ؛ هشام العمري ، مصدر سابق ، ص ١٦١ .

لسكن ممثليها السياسيين أو القنصليين أو مكاناً لعمل دوائرهم الرسمية اذا كانت تلك الدول الاجنبية تعامل العقارات التي تعود للحكومة العراقية فيها ذات المعاملة وتعفيها من الخضوع لضريبة العقار لديها .

ثانياً:- تنص الفقرة العاشرة من المادة الثالثة ذاتها من القانون على انه ((العقارات التي تملكها الاحزاب السياسية والنقابات..... بشرط ان تكون هذه الهيئات مرخصة للقيام بنشاطاتها وفقاً للقانون.....)) ولا يخفى ما في هذا النص من تخويل للسلطة التنفيذية بتحديد للهيئات المشمولة دخول عقاراتها بالاعفاء من ضريبة العقار ، ذلك ان المشرع تطلب هنا ان تكون هذه الهيئات قد حصلت على ترخيص لممارسة نشاطاتها وبما ان اوامر الترخيص واجازة ممارسة العمل تصدر عن السلطة التنفيذية فان هذه الاخيرة هي التي ستتحكم في النهاية في فرض الضريبة والاعفاء منها على دخول عقارات هذه الهيئات ومن ثم التجاوز على مبدأ القانونية بمنح السلطة التنفيذية صلاحيات منعها الدستور من ولوجها حتى بتفويض من السلطة التشريعية صاحبة الاختصاص الاصيل.

ثالثاً:- تنص المادة (٢٥) من القانون على انه ((لوزير أو من يخوله ان يطلب من المستأجر..... خصم الضريبة المستحقة على العقار من بدل الايجار ويسلمه إلى الدوائر المالية المختصة)) ويبدو لنا بجلاء التخويل الذي منحه السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية ممثلة بوزير المالية للطلب من المستأجر خصم الضريبة المستحقة على العقار من مبلغ الايجار وتسليمه للسلطة المالية المختصة ولم تكلف بذلك بل اجازت لوزير المالية ان يفوض هذا الاختصاص المفوض له إلى من يراه مناسباً لهذه المهمة من موظفي وزارته وهو ما يعني منح السلطة التنفيذية سلطة تحديد طريقة جباية ضريبة العقار في الوقت الذي حصر البند(أولاً) من المادة(٢٨) هذه الصلاحية بالسلطة التشريعية المنتخبة ومن ثم شكل ذلك انتهاكاً واضحاً لمبدأ قانونية الضريبة.

رابعاً:- تنص الفقرة الأولى من المادة العاشرة من القانون على انه ((تفرض الضريبة على صاحب العقار أو على صاحب الاجارة الطويلة وفي حالة عدم وجودهما فعلى الشاغل.....)) لقد حددت هذه الفقرة الاشخاص المسؤولين عن دفع الضريبة إلى السلطة المالية ، واذا كان المشرع قد حدد في القانون المدني المقصود بصاحب العقار وصاحب الاجارة الطويلة ((المساطح)) فان المشكلة تتمحور في تحديد المقصود بالشاغل ولا نجد بين ثنايا القوانين العراقية أي تحديد للمقصود به ، مما يفسح المجال امام السلطة المالية في تفسير هذا المصطلح بالشكل الذي يسمح لها باضافة اشخاص إلى الاشخاص المكلفين

بدفعها عن طريق الاستعانة بالعرف والعادات وهو ما يشكل عدواناً سافراً على مبدأ القانونية ويجعل هذا النص بعيداً عن الدستورية المفترض توافرها فيه .

الفرع الثاني

الإخلال بحق المساواة

إذا كان البعض ^(١) يشكك في عينية ضريبة العرصات ويصفها بشبه الشخصية كونها تراعي عنصراً من عناصر الشخصية الا وهو اعفاء الحد الأدنى للمعيشة باعفاؤها لأول (٨٠٠) م من الخضوع لها ، هذا من ناحية ومن ناحية اخرى فانه إذا كان البعض لا يتطلب في ضريبة العرصات الالتزام بعناصر شخصية الضريبة كونها لا تفرض على الدخل وانما على رأس المال ، فان الاجماع قد انعقد على عينية ضريبة العقار لعدم مراعاتها لأي من عناصر شخصية الضريبة على الرغم من كونها ضريبة على الدخل وليست على رأس المال. ^(٢) ويبدو لنا ان اغفال أي من هذه العناصر يسبب اخلاً بمبدأ المساواة بالضريبة والمساواة امام الضريبة والذي يتجلى فيما يأتي :-

أولاً :- السعر النسبي :- ان اعتماد المشرع الضريبي السعر النسبي (١٠%) للضريبة الاساسية في قانون ضريبة العقار ^(٣) يبتعد بها عن العدالة والمساواة الضريبية الحقيقية (وان كان يحقق المساواة النظرية) ذلك ان مستوى التضحية سيكون اقل بالنسبة الى المكلف ذي الدخل المرتفع قياساً بالمكلف ذي الدخل العقاري الاقل والذي ستكون تضحيته اكبر ، ويرجع ذلك إلى اختلاف المراكز القانونية لكل منهما مما يتطلب معاملة ضريبية مختلفة حسب تلك المراكز والا مثل ذلك انتهاكاً لحق المساواة .

ثانياً :- التنزيلات الجزافية :- اعتمد المشرع الضريبي العراقي اسلوب التنزيل الجزافي لنفقات الحصول على الدخل إذ حدد تلك النفقات بنسبة (١٠%) من

(١) د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص ١٨٤ .

(٢) هشام العمري ، مصدر سابق ، ص ١٦٣ .

(٣) تنظر ف (١) من م (٢) من قانون ضريبة العقار العراقي النافذ .

مجموع الدخل الناتجة عن الاملاك العقارية^(١) وضرب صفحاً كل الاساليب والطرق الحديثة في تقدير دخل المكلف بالضريبة محققاً بها بعيداً عن أجواء الدخل الحقيقي للمكلف ونفقات أو تكاليف انتاجه التي تقترض المساواة اخذها بالاعتبار في عملية التقدير .

ولا شك ان هذه النسبة التشريعية الجرافية تساوي في المعاملة بين المكلفين من ذوي المراكز القانونية المختلفة أي تساوي بين مختلفي الظروف والدخول وهو ما يجعل هذه المساواة غير حقيقية مساواة تبدد العدل والعدالة الضريبية في ان واحد وتخالف احكام المادة (١٤) من الدستور العراقي النافذ لتجعل من هذا النص نصاً غير دستوري واجب الابطال ، وحريراً بالمشروع الغاؤه في اقرب تعديل يمكن ان يتبناه ، مقررأ امكانية تنزيل أية نفقات يتكبدها المكلف في سبيل الحصول على الدخل الخاضع للضريبة ، فهي لا تتوافق حتى مع المساواة المجردة التي يبدو ان المشروع الدستوري العراقي تبناها في الدستور النافذ .

ثالثاً:- عدم مراعاة الاعباء العائلية:- اذا اراد المشروع الحفاظ أو الالتزام بحق المساواة بين المكلفين فعليه ان ياخذ بنظر الاعتبار ، وهو يفرض الضرائب ولاسيما الضرائب على الدخل ، الاختلاف في الاعباء العائلية للمكلفين ومنح الطبيعيين منهم دون المعنويين سماحات قانونية تختلف حسب ظروف كل منهم (الاعزب، المتزوج، الارملة ، ذي الاطفال) وبعبكسه ستكون المساواة بينهم مشوبة بعدم الحقيقية ، مساواة لا تراعي المراكز القانونية المختلفة ومن ثم منتهكاً العدالة الضريبية وهو ما حدث فعلاً في قانون ضريبة العقار إذ لم يراع أياً من الاعباء العائلية للمكلفين وساوى دونما سند دستوري سليم بين المكلفين على الرغم من الاختلاف في الاعباء العائلية التي يتحملها كل منها وقد يتبادر للذهن ان اخذ المشروع الضريبي العراقي باسلوب مختلف في فرض الضرائب على الدخل فلا هو اخذ بالضريبة العامة على الدخل ولا هو اخذ بالضرائب النوعية على الدخل وانما فرض ضريبة الدخل على جميع مصادر الدخل عدا الدخل العقاري الذي فرض عليه ضريبة العقار ، وهو ما لم يسمح له بالأخذ بالاعباء العائلية إلا في ضريبة الدخل دون ضريبة العقار منعاً لتكرار استفادة

(١) تنظر ف (٢) من المادة (٢) من قانون ضريبة العقار النافذ ، والجدير بالذكر ان هذه النسبة قررت بموجب التعديل الثامن للقانون بموجب القانون رقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١ والذي نشر في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٣٨٩٠ في ٦/٨/٢٠٠١ ، اما قبل هذا التعديل فلم يكن ينزل أي شيء وانما تقرض على الدخل الاجمالي .

المكلف من السماحات في كلتا الضريبتين ، على أن الحل يبدو لنا في امكانية قيام المشرع بتقرير هذه السماحات في كلتا الضريبتين ووضع شرط عدم الاستفادة منها الا في واحدة منهما والا كان في ذلك محاباة لمكلفي ضريبة الدخل على مكلفي ضريبة العقار وعدم المساواة بينهم فلماذا لا يستفيد مكلف ضريبة العقار من السماحات القانونية اذا لم يكن مكلفاً بضريبة الدخل لا سيما ان استفادته من هذه السماحات في ضريبة العقار لن تجعل منه مستفيداً منها مرتين .

الفرع الثالث

الغاء حق التقاضي

رأينا في الفرع الرابع من المطلب السابق كيف ان مشرع قانون ضريبة العرصات أحال إلى ضريبة العقار فيما يتعلق بطرق الطعن والاعتراض على قرارات فرض الضريبة على المكلفين وكيف ان القانون الأخير قد منع المحاكم من النظر في قضايا ضريبة العقار في الفقرة السابعة من المادة (٢٠) (سيئة الصيت) والتي تعد نصاً غير دستوري بكل المقاييس إذ الغت حق التقاضي وحق الدفاع اللذين كفلتهما المادة (١٩) من الدستور ببنديهما الثالث والرابع وخالفت صراحة نص المادة (١٠٠) من الدستور التي حظرت النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار من الطعن امام القضاء وعليه ومنعاً للتكرار نكتفي بهذا القدر. ^(١)

المطلب الثالث

ضريبة الدخل

فرضت ضريبة الدخل أول مرة بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٢٧ الذي بقي ساري المفعول لما يقارب (١٢) سنة إذ الغي وحل محله القانون رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩^(٢) الذي استمرت مدة سريانه لاكثر من (١٧) سنة إذ الغي وحل محله القانون

(١) تنظر ص () من هذه الدراسة .

(٢) نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ١٧٢٣ في ١٩٣٩/٨/٧ .

رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦^(١) الا انه ما لبث وحل محله القانون رقم (٧٥) لسنة ١٩٥٩^(٢) والذي دام مدة تناهز ال(٢٤) عاماً إذ حل محله القانون النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢^(٣) والذي لحقته تعديلات عدة منها ما كان قبل ٢٠٠٣^(٤) ومنها ما كان على يد سلطة الائتلاف المؤقتة (سيئة الصيت)^(٥) ، ومع ان قانون ضريبة الدخل يعد بمثابة القانون العام للضرائب في العراق وعلى الرغم من انها اكثر الضرائب مراعاة للعدالة الضريبية الا انه ضم مجموعة كبيرة من النصوص غير الدستورية وهو ما سنحاول تفصيله في الفروع الثلاثة الآتية :-

الفرع الاول

انتهاك مبدأ القانونية

يكشف لنا تفحص نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ عن مجموعة من النصوص التي شكلت عدواناً على مبدأ القانونية أهمها :-

أولاً:- نصت الفقرة الثالثة من المادة السابعة والتي عدت الدخول المعفية من الضريبة على انها ((.....الجهات الخيرية والتهديبية المؤسسة للنفع العام.....)) إذ ترك المشرع للسلطة المالية سلطة تحديد المقصود بهذه الجهات الخيرية والتهديبية ومن ثم فهي التي تحدد ما يعفى من الدخول لهذه الجهات من ضريبة الدخل ومن ثم يخالف مبدأ القانونية الذي يتطلب في الاعفاء كما الغرض ان يتم من السلطة التشريعية المنتخبة .

ثانياً :- نصت الفقرة الرابعة من ذات المادة على ما ياتي : ((..... أما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الاجنبية الذين هم من غير العراقيين فيجوز اعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل)) فمع ان المشرع اشترط ان يكون قرار مجلس الوزراء محكوماً بان تكون الدول

(١) نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٨٢٨ في ١٢/٧/١٩٥٦ .

(٢) نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ١٨٤ في ١٣/٦/١٩٥٩ .

(٣) نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٢٩١٧ في ٢٧/١٢/١٩٨٢ .

(٤) ينظر في تفصيل هذا التطور التاريخي د. طاهر الحباني ، مصدر سابق ، ص

ص١٦٣-١٦٤ .

(٥) ينظر على سبيل المثال اوامر سلطة الائتلاف المؤقتة المرقمة ٣٧ و ٣٨ لسنة ٢٠٠٣

و ٤٩ و ٨٤ لسنة ٢٠٠٤ .

الاجنبية التي تروم اعفاء موظفيها في القنصليات والموظفين الدبلوماسيين تعامل موظفي القنصليات العراقية والموظفين غير الدبلوماسيين فيها ذات المعاملة بان تعفي دخولهم من الخضوع لضريبة الدخل ، الا ان القرار في النهاية يعود الى مجلس الوزراء لتكون له الكلمة الفصل في الواقعة حتى مع قيام المعاملة بالمثل التي اشترطها النص ، وعليه فان سلطة الاعفاء خولت للسلطة المالية في الوقت الذي ينبغي ان تكون محصورة وفقاً لمبدأ القانونية بالسلطة التشريعية.

ثالثاً:- نص الفقرة (١٦) في المادة ذاتها على ان ((دخل مؤسسات الطيران ، كلاً أو بعضها ، بقرار من الوزير بشرط المقابلة بالمثل...)) ، إذ يلاحظ على هذا النص ما يأتي :-

- ١- انه اشترط المقابلة بالمثل فضلاً عن شروط اخرى للاعفاء.
- ٢- انه خول السلطة المالية ممثلة بوزير المالية سلطة اعفاء مؤسسات الطيران منه.
- ٣- انه لم يكتف بتحويل السلطة المالية بالاعفاء من عدمه وانما خولها كذلك سلطة الاعفاء الجزئي أي اعفاء بعض دخول هذه المؤسسات من الضريبة والاعفاء الكلي أي اعفاء دخلها بالكامل من الضريبة.
- ٤- ان فيه مخالفة صارخة لاحكام البند (أولاً) من المادة (٢٨) من الدستور الذي جاء بمبدأ القانونية.

رابعاً:- نصت الفقرة الرابعة من المادة الثامنة التي عدت النفقات واجبة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة على ان ((النسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية (عدا المباني والعقارات....) ، فمع ان المشرع اشترط لتنزيل نفقات اندثار الموجودات الثابتة والتي استثنى منها الابنية والعقارات بشكل عام جميع الشروط العامة للتنزيل من الارتباط بانتاج الدخل وسنوية وتوثيق الا انه ترك تحديد نسبة الاندثار للسلطة المالية ممثلة بوزير المالية عن طريق اصدار نظام يحدد جزافاً تلك النسب ، وعلى الرغم من ان النسب المحددة تكون بناءً على اسس علمية دقيقة الى في النهاية تعود صلاحيتها الى السلطة التنفيذية إذ وحدها التي تحدد ما سوف ينزل من دخل المكلف الاجمالي في السعي لتصفيته واخضاعه للضريبة خلافاً لنتائج مبدأ القانونية التي تتطلب ان يكون ذلك من صلاحية السلطة التشريعية حصراً.

خامساً:- نصت الفقرة الثامنة من ذات المادة على انه ((التبرعات المصروفة في العراق إلىوالجهات العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية..... على ان يصدر بيان من وزير المالية باسماء تلك الجهات)) إذ يلاحظ على هذا النص ما يأتي :-

- ١- انه اشترط ان يتم دفع هذه التبرعات فعلاً ولم يكتف باستحقاقها .
- ٢- انه تطلب ان يتم دفعها في العراق .
- ٣- انه اشترط صدور بيان من وزير المالية يحدد اسماء تلك الجهات .
- ٤- انه خالف احد الشروط العامة وهو شرط الارتباط بانتاج الدخل.
- ٥- انه تضمن مخالفة لمبدأ القانونية بان جعل سلطة الموافقة على التنزيل محصورة بالسلطة المالية لا السلطة التشريعية .

سادساً:- نصت الفقرة التاسعة من المادة ذاتها على ان ((النفقة الشرعية المحكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص والمدفوعة نقداً من قبل المكلف لمن لا يستحق عنهم السماح القانوني)) ، ويلاحظ على هذا النص ما يأتي:-

٦- انه اشترط ان تكون النفقة من النفقات الشرعية التي نص عليها قانون الاحوال الشخصية.

- ٧- اشترط ان يكون قد صدر بها حكم قضائي من محكمة مختصة نوعياً.
- ٨- ان تكون مدفوعة فعلاً لا مجرد مستحقة الدفع .
- ٩- ان تكون مدفوعة بصورة نقدية ولا تنزل النفقات المدفوعة عيناً.
- ١٠- انه خالف بها احد شروط التنزيلات وهو شرط تعلق النفقة بانتاج الدخل.

- ١١- انه اشترط ان تكون هذه النفقة مدفوعة لمن لا يستحق عنهم السماح القانوني أي من غير الزوجة والاولاد .

١٢ - انه خالف فيه مبدأ القانونية إذ جعل السلطة القضائية ممثلة بالمحكمة المختصة هي من يحدد مدى شمول هذه النفقة والاعفاء من عدمه وليس السلطة التشريعية .

سابعاً :- نصت المادة الستون من القانون على ان ((توضع انظمة تتناول الامور الآتية ٢- بيان التنزيلات ونسب الاندثار التي يجب قبولها)) ونصت الفقرة الرابعة من المادة الحادية والستين على انه ((تعين ماهية الرواتب والمخصصات والاجور التي تستوفى عنها الضريبة بطريقة الاستقطاب المباشر)) ، إذ خول النص الاول وزير المالية اصدار الانظمة بالتنزيلات ونسب الاندثار وخول النص الثاني الوزير أو من يخوله باصدار تعليمات الاستقطاع المباشر أو الحجز عند المنبع ، وبما ان التنزيلات ونسب الاندثار هي من الاعفاءات وفقاً للمفهوم العام للاعفاءات التي تقابل الفرض ، وبما ان تحديد النصوص المشمولة بطريقة الاستقطاع المباشر يدخل ضمن طريقة التقدير وآلية الجباية التي تتنازعها قواعد الفرض والجباية فان في تفويض السلطة المالية صلاحيتها اعتداء على سلطات السلطة التشريعية التي منحت لها بمبدأ القانونية .

ولا يسعنا في نهاية هذا الفرع الا ان ندعو المشرع الضريبي العراقي إلى إلغاء كل حالات الخرق المذكور انفا والعودة الى الالتزام بمبدأ القانونية .

الفرع الثاني

عدم المساواة

إذا كانت ضريبة الدخل في العراق توصف بانها ضريبة شخصية بل انها الضريبة الشخصية الوحيدة في العراق فان قانونها مع ذلك يمثل في غير موضع من مواضعه اجحافاً بحق المساواة الذي اقرته المادة (١٤) من الدستور العراقي النافذ وهذه المواضع هي :-

أولاً :- نصت الفقرة الرابعة من المادة الأولى من القانون في تعريفها للمقيم من رعايا الاقطار العربية بانه ((رعايا الاقطار العربية في العراق مهما كانت مدة سكناهم)) إذ ان في هذا النص تفضيلاً واضحاً لمن يحملون جنسية احدى الدول

العربية على كل من يحمل جنسية احدى الدول الاجنبية غير العربية الذين تطلبت فيهم الفقرة (د) من المادة ذاتها عدداً من الشروط ، بل ان فيه تفضيلاً حتى على من يحمل الجنسية العراقية إذ تطلبت فيهم الفقرتين (أ و ب) من ذات المادة شروطاً اخر وهو ما يعني عدم المساواة في التعامل مع المكلفين على اساس الجنسية وليس على اساس موضوعية تتعلق بالمقدرة التكاليفية^(١).
 وحبذا لو التفت المشرع العراقي إلى ذلك والغى الفقرة (ج) اعلاه والغى كذلك عبارة (من غير الاقطار العربية) من الفقرة (د) لتشمل كل من كان غير عراقي .

ثانياً :- نصت المادة الخامسة من القانون على ان ((١ - تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه ٣ - لا تفرض الضريبة على الدخل الناتج خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق)) إذ يلاحظ على هذا النص تفرقة غير مبنية على اساس موضوعية حقيقية وانما على اساس تتعلق بالجنسية بين المقيم العراقي الذي اخضع دخله الناتج في العراق أو خارجه للضريبة وبين المقيم غير العراقي (العربي أو الأجنبي) الذي اخضع دخله الناتج في العراق فقط للضريبة وهذا ما يشكل خرقاً واضحاً لحق المساواة المسطر في المادة (١٤) من الدستور مع انه التزم بهذا الحق في الفقرة (٢) من ذات المادة التي عاملت غير المقيمين معاملة واحدة بصرف النظر عن الجنسية عندما اخضعت للضريبة دخولهم الناتجة في العراق فقط دون الدخول الناتجة لهم في الخارج^(٢).

ونفضل لو ان المشرع الضريبي العراقي قد ساوى بين المقيمين واخضع دخل كل منهم الناتج في العراق أو خارجه بصرف النظر عن جنسية أي منهم .
 ثالثاً :- نصت الفقرة (١٠) في المادة (٧) من القانون الخاص بالاعفاءات على ان ((أي دخل معفي من الضريبة بقانون خاص أو باتفاق دولي)) وعلى هذا الاساس جاءت المادة (٤١) من قانون الخدمة الخارجية رقم (٤٥) لسنة ٢٠٠٨ لتعفي مخصصات الموظفين العاملين في البعثات وتعاملهم معاملة ضريبية مفضلة على أقرانهم العاملين في دوائر الدولة والقطاع العام الذين تخضع جميع

(١) ينظر في تفصيل هذا الخرق د. حيدر وهاب عبود ، مصدر سابق ، ص ١٣٩ .

(٢) تنص ف(٢) من م (٥) من القانون على ان ((تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناتج في العراق وان لم يتسلمه فيه)) .

رواتبهم ومخصصاتهم لضريبة الدخل على الرغم من من اتحاد الفئتين في المركز القانوني ، فضلاً عن الامتيازات الأخرى التي منحت لآبناء هذه الفئة^(١).
رابعاً :- نصت الفقرة (١) من المادة (١٢) من القانون والخاصة بالسماحات على ان ((يمنح الشخص المقيم الإعفاءات التالية أ- مبلغ مليوني دينار عراقي لزوجته دافع الضريبة أو زوجته اذا كانت الزوجة ربة بيت لا دخل لها أو في حالة إضافة دخلها إلى دخله)) ، ومن هنا يتضح ان المشرع الضريبي العراقي قد ساوى في السماحات القانونية بين المكلف المتزوج من واحدة وبين المكلف الذي له اكثر من زوجة كمن له أربع زوجات عندما تكون الزوجة أو الزوجات ربوات بيوت أو عند إضافة دخلهن إلى دخل زوجهن ، وفي ذلك لا محالة إغفال لحق المساواة الذي سطرته المادة (١٤) من الدستور ذلك ان السماحات هي إعفاءات منحت لمواجهة الأعباء العائلية ، وبما ان الأعباء العائلية لمن لديه اكثر من زوجة تفوق كثيراً ذلك الذي له زوجة واحدة فكان الأخرى بالمشرع تطبيق حق المساواة بان يكون مبلغ المليونين لكل زوجة من زوجاته وليس للزوجة المنفردة أو الزوجات مجتمعات على حد سواء^(٢).

خامساً :- نصت المادة (٢٠/ أولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨ على انه ((يضاعف مبالغ السماحات الضريبية للموظف)) وبصرف النظر عن ان الرأي الراجح في الفقه ينتقد إدراج اية تعديلات على قوانين الضريبة في قوانين الموازنة العامة ، فان الأهم ان في هذا النص تقضياً للموظفين في القطاع العام على بقية المكلفين دونما سند موضوعي يرتبط بالمقدرة التكلفة للمكلفين ، وفي ذلك اعدام لحق المساواة بينهم ، ولا يهمننا في ذلك قيام السلطة المالية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب التي ساوت بين المكلفين من الموظفين في الدولة والقطاع العام وغيرهم بموجب اعمامها المرقم ٢٨٢/٨ في ٣ / ٧ / ٢٠٠٨ ، إذ ضاعفت السماحات بالنسبة الى جميع المكلفين ابتداء من السنة المالية ٢٠٠٨^(٣)، ذلك ان في هذا الاعمام تجاوزاً على الصلاحية المحجوزة للسلطة التشريعية فلا سند له من القانون ولا الدستور ،

(١) الجدير بالذكر ان قانون الخدمة الخارجية نشر بالوقائع العراقية بعددها المرقم (٤٠٩٧)

لسنة ٢٠٠٨ . ينظر في تفصيل هذا الخرق د. حيدر وهاب عبود ، مصدر سابق ، ص

١٣٨ - ١٣٩ .

(٢) د. قيس حسن عواد البدراني ، مصدر سابق ، ص ١٤٩ .

(٣) د. حيدر وهاب عبود ، مصدر سابق ، ص ص ١٣٧-١٣٨ .

فالحل لا يكون بذلك وانما بالرجوع إلى المحكمة الاتحادية العليا والطعن في هذا النص بانه غير دستوري لمخالفته نص المادة (١٤) من الدستور لتقول كلمتها الفصل في هذا المجال ، ونرى انه لو التفت المشرع الضريبي العراقي وألغى نص المادة (٢٠/اولاً) المذكور انفا التي صدرت استناداً إلى احكام المادة (١٣) مكررة من قانون ضريبة الدخل لكان افضل.^(١)

سادساً:- نصت المادة (١٣) من القانون على ان ((١_.....ج- دخل الشركات المحدودة المسؤولية بنسبة ثابتة مقدارها ١٥ % . د- دخل الشركات المساهمة الخاصة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥ % . هـ- دخل الشركات المساهمة المختلطة بنسبة ثابتة مقدارها ١٥ %)).

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

ويلاحظ على النص الأول انه ساوى بين الشركات المساهمة والمحدودة في الاسعار القانونية إذ تبنى سعراً نسبياً قدره (١٥%) بصرف النظر عن مقدار دخل الشركة وهي مساواة نظرية وليست حقيقية فالمساواة التي يفترض تطبيقها هي المساواة في التضحية والتي لا تكون الا باعتماد الاسعار التصاعدية إذ يرتفع السعر كلما كبر حجم الدخل الخاضع للضريبة ، اما في النص الثاني فان المشرع جعل بعض دخول غير المقيمين تخضع لسعر نسبي قدره (٢٠%) من المبالغ المستحقة له ، في حين ان بقية دخوله تخضع لاسعار تصاعدية وفقاً للفقرة (١/ب) من المادة (١٣) من القانون ، وفي ذلك مفارقة كبيرة فعدم المساواة هنا دخلت مدخلاً جديداً تفنن به المشرع الضريبي العراقي إذ فرض اسعاراً تصاعدية على بعض دخول المقيم واسعاراً نسبية على بعض دخوله دونما سند يرتبط بالمقدرة التكليفية وانما ارتباطه كان بمحاولة منع أو على الاقل التقليل من فرص التهرب الضريبي وحجز الضريبة عند المنبع في ظل ضعف الادارة الضريبية ، وكنا نفضل لو ان المشرع الغى السعر النسبي

(١) اضيفت المادة (١٣ مكررة) إلى القانون بموجب قانون التعديل التاسع لقانون ضريبة الدخل المرقم ٢٥ لسنة ١٩٩٩ إذ نصت على انه ((للوزير ان يقترح ضمن قانون الموازنة السنوية للدولة تعديل السماحات المنصوص عليها في المادة الثانية عشر من هذا القانون.....)).

المحدد في المادة (١٩) واخضع هذه الدخول لذات الاسعار التصاعديّة المحددة في الفقرة (١/ب) من المادة (١٣) من القانون .
سابعاً:- نصت المادة (٤٩) من القانون على انه ((على السلطة المالية ان ترد للمكلف ما كان قد دفعه اليها من الضريبة اكثرعلى ان يقدم طلباً بذلك خلال خمس سنواتاما الضريبة المستوفاة بطريقة الاستقطاع المباشر فترد دون حاجة إلى طلب من المكلف)).

وواضح ما في هذا النص من عدم المساواة بين المكلفين في امور الردييات إذ ان المكلف الذي يدفع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر قد فضل على المكلف الذي يدفع الضريبة بالطريقة العادية إذ ان الأول غير مشمول بالتقادم المسقط بحقه بالردييات بينما يشمل الثاني بالتقادم المسقط لمدة خمس سنوات ابتداء من السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة ، ويبدو لنا ان عدم المساواة هنا كانت بسبب ان الضريبة المدفوعة بالطريقة العادية تكون باجراءات تعتمد على مبادرة المكلف بمراجعة دائرة الضريبة ، بينما تكون المبادرة في جباية الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر عن طريق دائرة الضريبة أو الدوائر أو الجهات المخولة أو الملزمة بها وهو سبب لا يتعلق بالمقدرة التكاليفية للمكلفين ، وكنا نفضل لو ساوى المشرع بين جميع المكلفين في مدد التقادم المسقط للردييات.

ثامناً:- نصت الفقرة (١) من المادة (٥٠) من القانون على ان ((يكون الدخل الخاضع للضريبة بمقدار يعادل سبعة ونصف من المائة من مجموع المبلغ الذي يمكن ان يتسلمه أو يستحقه صاحب واسطة النقل أو مستأجرها.....)) ، ولا يخفى ان هذا النص قد جاء بخرق تشريعي حدد به المشرع إيرادات المكلف بنسبة (٧,٥%) من مجموع إيرادات المكلف صاحب واسطة النقل البرية أو البحرية أو النهريّة العاملة في العراق ، وفي هذا عدم مساواة لهذا النوع من المكلفين مع بقية المكلفين من غير المقيمين الذين يخضعون في عملية تقدير دخولهم لآليات مختلفة تبدأ بتقديم تقرير الدخل وتتواصل بتتزييل النفقات واخضاع الباقي للاسعار القانونية المحددة ، اما ما حدده المشرع من نسبة في المادة (٥٠) فانه يبتعد في الضريبة ومقدارها عن العدالة الضريبية ذلك ان الدخل الخاضع للضريبة يحسب على اساس ضرب مجموع إيراداته في نسبة (٧,٥%) ويظهر مقدار الضريبة بضرب الناتج في الاسعار القانونية المحددة لغير القيم ، ويبدو لنا ان سبب اعتماد هذا الخرق هو أيضاً الرغبة في التقليل ما امكن من فرص التهرب الضريبي في ظل ضعف الادارة الضريبية في العراق .

تاسعاً:- نصت المادة (٦١) من القانون على ان ((للوزير أو من يخوله ان يصدر بيانات أو تعليمات لتطبيق احكام هذا القانون تتناول الامور التالية:-..... ٤- تعيين ماهية الرواتب والمخصصات والاجور التي تستوفي عنها الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر....)) ، وعلى اساس هذا النص صدرت تعليمات للضريبة على الاستقطاع المباشر كان آخرها التعليمات رقم (١) سنة ٢٠٠٥ إذ نصت المادة الرابعة منها على انه ((ينزل من دخل المنتسب الخاضع للضريبة المبالغ المدفوعة كما يلي والمؤيد دفعها خلال سنة نجوم الدخل بوثائق مقبولة....)) والغريب في هذا النص فضلاً عن نصوص اخرى عدم توافقها مع نصوص قانون ضريبة الدخل فهذا النص يلغي شرطاً مهماً وضعه المشرع في صدر المادة (٨) من القانون الا وهو ارتباط النفقة واجبة التنزيل بانتاج الدخل وهو جوهر عملية التنزيل واساسها والسبب في اقرارها ، والاغرب نص الفقرة (١٠) من المادة الرابعة اعلاه ذاتها على انه ((عندما لا يكون صاحب العمل رئيسياً ، لا يمنح المنتسب تنزيلات ما عدا التوقيفات التقاعدية أو اشتراكات الضمان الاجتماعي)) إذ الغت به السلطة المالية جميع التنزيلات ولم تبق الا واحدة منها دونما سند قانوني سليم ، والاكثر غرابة ان نص البند (رابعاً) من منشور الهيئة العامة للضرائب / قسم الاستقطاع المباشر المرقم ١٠/س/٢٣٢ في ٢٥/نيسان /٢٠٠٥ اعفى المخصصات التي يتسلمها منتسبو دوائر الدولة والشركات العامة والمختلطة بنسبة لا يزيد مجموعها عن (٣٠%) من الراتب الشهري إذ نزل هذا البند أو اعفى المخصصات التي اخضعها المشرع بموجب الفقرة (٥) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل للضريبة وكذلك البند أولاً من المادة (٣) من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ دونما سند قانوني سليم ، والذي يهمننا من كل هذا العرض ان المدخولات الخاضعة لضريبة الاستقطاع المباشر تعفى مخصصاتها بنسبة (٣٠%) من الراتب الشهري ولا ينزل منها الكثير من التنزيلات ، بل عملياً لا يتم تنزيل سوى الاستقطاعات التقاعدية وهو ما يعني ان تقدير الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر ومن ثم مبلغها يختلف عن تقدير ومبلغ الضريبة على بقية الدخل التي تجبى بالطريقة العادية وهو ما يؤيد مجافاة حق المساواة الذي جاءت به المادة (١٤) من الدستور ، وهي دعوة للادارة الضريبية إلى اعادة النظر في تعليمات الاستقطاع المباشر رقم ١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتها بما يجعلها تتواءم ونصوص قانون ضريبة الدخل والنصوص الدستورية.

الفرع الثالث

انتهاك حق التقاضي

منذ كان قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ الملغى ساري المفعول كان هناك نوعان من طرق الطعن للمكلفين الراغبين في الطعن بقرارات تقدير ضريبة الدخل ادارية وقضائية الى ان منعت المحاكم من النظر بقضايا ضريبة الدخل في تعديل طال هذا القانون وعلى هذا النهج سار القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل إذ نصت المادة (٥٥) (سيئة الصيت) على انه ((لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو اية معاملة اجريت وفق احكام هذا القانون)) وهو ما يعني اقتصار طرق الطعن على الطرق الادارية دون القضائية في مسلك انفراد به المشرع الضريبي العراقي عن كل التشريعات الضريبية المقارنة ، وبناء على مطالبات حثيثة من الفقه الضريبي والدستوري دامت اكثر من عقدين من الزمان تبنى المشرع الضريبي العراقي تعديلاً الغي بموجبه المادة (٥٥) اعلاه واعاد للمحاكم سلطة النظر في قضايا ضريبة الدخل إذ اعاد طريق الطعن قضائياً بقرارات السلطة المالية بموجب القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣^(١) وعلى الرغم مما ثار حول هذا التعديل من خلاف تركز بشأن أي نوع من القضاء يكون مسؤولاً عن النظر في قضايا هذه الضريبة أهو القضاء العادي بوصفه صاحب الولاية العامة ؟ ام القضاء الاداري بوصفها السلطة المالية جزءاً من السلطة الادارية في البلاد ؟ ولم يلبث الخلاف ان يحسم حتى صدر القانون رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٥^(٢) الذي الغى جميع النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من النظر في قضايا معينة الا انه استثنى مجموعة من القوانين من الخضوع لاحكامه ومنها قوانين الضرائب ويرر ذلك بتطلب السرعة في البت في قضاياها التي ترتبط بالحقوق المالية للخزينة العامة للدولة ، وتطبيقاً لهذا القانون صدر القانون رقم

(١) نشر القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٣ في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٧٢ في

. ٢٠٠٣/٣/٣

(٢) نشر القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٤٠١١ في

. ٢٠٠٥/١٢/٢٢

(١٠) لسنة ٢٠٠٧^(١) الذي اعاد وللاسف المادة(٥٥) المذكورة أنفا إلى قانون ضريبة الدخل ومن ثم اعاد الحال إلى ما كانت عليه فشكل ارتداداً في مستوى حقوق الانسان وخاصة حق التقاضي الذي يمثل الضامن لبقية الحقوق إلى ما قبل ٢٧سنة مخالفاً بذلك احكام البندين ثالثاً ورابعاً من المادة (١٩) والمادة (١٠٠) من دستور جمهورية العراق النافذ مخالفة صريحة وعلى مرأى ومسمع من كل المؤسسات الدستورية العراقية ، وها نحن نبدأ من جديد لنكرر دعوتنا السابقة له بالغاء المادة (٥٥) ومنح المكلف طرق طعن قضائية اسوة بالقوانين المقارنة فضلاً عن طرق الطعن الادارية الممنوحة له حالياً امام السلطة المالية (الاعتراض) وامام الجهات الادارية نوات الاختصاص القضائي (الاستئناف) والجهات المختلطة نوات الاختصاص القضائي (التمييز)^(٢) .

المطلب الرابع

الضريبة الكمركية

وقد فرضت في العراق بقانون الكمارك رقم ٥٦ لسنة ١٩٣١ ، وكذلك قانون التعريف الكمركية رقم ٧٧ لسنة ١٩٥٥^(٣) إلى ان صدر قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ والذي جرت عليه تعديلات كثيرة منذ صدوره وحتى اليوم ، والملاحظ على هذا القانون عدم دستورية الكثير من نصوصه لانتهاكها مبدأ القانونية وحق المساواة وحق التقاضي وهو ما سنفصله في الفروع الثلاثة الآتية:-

(١) نشر القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٧ في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٤٠٣٥ في ٢٠٠٧/٣/٥ .

(٢) الجدير بالذكر ان المشرع الضريبي العراقي منح المكلف ثلاثة طرق طعن هي الاعتراض امام السلطة المالية والاستئناف امام لجان الاستئناف والتمييز امام الهيئة التمييزية الخاصة بالضرائب في المواد ٣٣ - ٤٠ من القانون .

(٣) د. عبد العال الصكبان ، مصدر سابق ، ص ٣٨٧ - ٣٨٨ .

الفرع الأول

تجاوز مبدأ القانونية

يشكل قانون الكمارك النافذ مرتعاً للتجاوزات على مبدأ قانونية الضريبة التي يمكن تصنيفها كما يأتي :-

أولاً:- خولت الكثير من النصوص السلطة المالية ممثلة بالهيئة العامة للكمارك في تحديد البضاعة الممنوعة وانواع البضائع التي لم يرد ذكرها في جدول التعريف ، وفي تجاوز القائمة المصدقة ، وفي تعليق الضريبة على عدد من البضائع ، وفي منح الادخال المؤقت وتحديد شروطه لانواع معينة منها ، وفي تحديد شروط خضوع البضائع المحلية للضريبة وتحديد شروط منح الاعفاء^(١) ، وعليه فالتحويل هنا يجعل السلطة المالية تختص بجوانب فرض الضريبة والاعفاء منها دونما سند دستوري صحيح مما يتطلب تعديلها.

ثانياً:- خولت الكثير من النصوص السلطة المالية ممثلة بوزير المالية في البت في تحديد مدى خضوع عدد من البضائع المصنعة ، وفي انشاء مناطق حرة ، وفي الاستثناء من احكام الادخال المؤقت ، وفي تعيين البضائع الممكن استرداد الضريبة المدفوعة عنها ، وفي تعيين الحدود العليا عدد من البضائع التي يمكن ادخالها ، وفي تحديد شروط وتحفظات لمنح الاعفاء ، وفي وضع حدود فرض الضريبة على البضائع المصدرة مؤقتاً^(٢).

ولا شك ان في ذلك اخلافاً بمبدأ القانونية إذ منحت السلطة المالية صلاحيات قصرها الدستور على السلطة التشريعية ولاسيما تلك المتعلقة بفرض الضريبة والاعفاء منها ، ومن ثم فلا بد من تعديلها باعادة تلك الصلاحيات للسلطة التشريعية عملاً بالبند أولاً من المادة (٢٨) من الدستور.

(١) تنظر المواد (٢٠/١) و (٣١) و (١/٣٣) و (٢/٣٧) و (١٣٧) و (١/١٣٨) و (١/١٣٩) و (١/١٤٠) و (٣/١٤٤) و (١٥٣) و (٢/١٥٥) و (٤/١٦٣) و (٢/١٦٦) من قانون الكمارك النافذ.

(٢) تنظر المواد (١٨/١) و (٢/٣٢) و (١٢٢) و (٣/١٤١) و (٣/١٥١) و (٣/١٥٢) و (٢/١٥٦) و (٣/١٦٢) و (٢/١٦٣) و (٤/١٦٤) و (٢/١٦٥) و (٣/١٦٩) من قانون الكمارك .

ثالثاً:- خولت مجموعه من النصوص السلطة التنفيذية في وضع جداول بأسماء عدد من المشمولين بالاعفاءات ، وفي تحديد مدة الاعفاء لقسم من الاشخاص والبضائع ، وفي اعفاء عدد من البضائع^(١) ، والملاحظ على هذا التحويل انه منح وزارتي الدفاع والخارجية صلاحية الاعفاء في الوقت الذي ينبغي ان تترك للسلطة التشريعية وهو ما يتطلب قيام المشرع بتعديل هذه النصوص في اقرب تعديل يمكن ان يتبناه.

الفرع الثاني

إنتهاك حق المساواة

تبرز انتهاكات حق المساواة في قانون الكمارك بما يأتي:-
 أولاً:- نصت المادة (٢٠) من قانون الكمارك النافذ على ان ((تطبق التعريفية النافذة على البضائع الخاضعة لرسم نسبي (قيمي) وفق الحالة التي تكون عليها، اما البضائع الخاضعة لرسم نوعي (مقطوع) فيستوفى عنها ذلك الرسم كاملاً بصرف النظر عن حالتها)) ، ومن خلال تفحص هذا النص يتأكد لنا ان المشرع اخذ بنوعين من الاسعار الأول هو السعر النسبي أو القيمي الذي يكون بنسب ثابتة لا تتغير مهما زادت البضاعة الخاضعة للضريبة أو نقصت ومع ان في ذلك تحقيقاً للمساواة النظرية الا ان فيه انتهاكاً واخلالاً بالمساواة الحقيقية وهي المساواة في التضحية التي يتطلب تحقيقها اعتماد الاسعار التصاعدية التي تزيد كلما زادت البضاعة وتنخفض بانخفاضها لتشكل مساواة واقعية تعتمد المقدرة التكلفة للمكلفين ، والثاني بسعر نوعي أو مقطوع يعتمد على مبلغ محدد كألف دينار لكل متر من القماش أو لكل كيلو من السكر وهكذا ، ولا يختلف هذا السعر عن سابقه من حيث مراعاته للمساواة النظرية وعدم مراعاته للمساواة الحقيقية أو المساواة في التضحية التي تتطلب ان يتغير السعر بازدياد كمية البضاعة الخاضعة له ، وهو ما ندعو المشرع من هنا إلى الاخذ به في اقرب تعديل يمكن تبنيه في هذا المجال .

ثانياً:- وصفنا الضريبة الكمركية بانها ضريبة عينية ونضيف هنا انها ضريبة عينية بكل المقاييس وليس في سعرها فقط فهي لم تراعى الاعباء العائلية للمكلفين (لم تمنح السماحات القانونية) ولم تلتفت إلى اعفاء الحد الأدنى للمعيشة (لم تعف جزءاً من البضائع الخاضعة لها) ولم تتبن تصفية الوعاء الضريبي وانما اخضعت لها الوعاء الاجمالي ، ومع انها فرقّت بين البضائع من حيث

(١) تنظر المادتان (١٦١/ب/١) و (١/١٥٦) من قانون الكمارك.

السعر الا انها لم تفرق بين انواع الوعاء الضريبي في المعاملة وفي ذلك كله اعتماد للمساواة النظرية على حساب المساواة الحقيقية المنشودة لذا ندعو المشرع إلى الاعتماد على كل ما من شأنه جعل هذه الضريبة شخصية والابتعاد بها عن العينية التي تبتعد بها عن المساواة في التضحية.

الفرع الثالث

إلغاء حق التقاضي

يبدو لنا ان المشرع الضريبي العراقي قد انتهك حق التقاضي في قانون الكمارك النافذ فيما يأتي:-

أولاً:- نصت المادة(٢٥٠) من القانون على ان ((تشكل بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير العدل هيئة تمييزية خاصة برئاسة قاض من محكمة التمييز وعضوية قاض من الصنف الاول واحد المدراء العاملين في وزارة المالية على ان لا يكون المدير العام للهيئة العامة للكمارك)) ونص البند (أولاً) من المادة (٢٥٠) على ان ((.....تكون القرارات الصادرة عن المحكمة الكمركية خاضعة للطعن امام الهيئة التمييزية الخاصة.....)) والملاحظ على هذين النصين ما يأتي:-

١ - انهما جعلتا تشكيل الهيئة التمييزية الخاصة بالكمارك بقرار من وزير المالية وهو ما يعني ارتباطها بوزارة المالية ومن ثم لا يمكن عدها هيئة قضائية وانما هيئة مختلطة ذات اختصاص قضائي.

٢ - انهما جعلتا الهيئة التمييزية الخاصة المرتبطة بوزارة المالية تختص بالنظر في الطعون الموجهة ضد هيئة ان لم تكن قضائية بحتة (المحاكم الكمركية) ^(١) فانها

(١) الجدير بالذكر ان المادة (٢٤٥) من قانون الكمارك تنص على انه ((أولاً:- تشكل المحاكم الكمركية ويحدد مكانها ودائرة اختصاصها بقرار من وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية . ثانياً:- تتألف المحكمة الكمركية من قاضيين متفرغين لا يقل صنف احدهما عن الصنف الثاني يسميهما وزير العدل وعضوية موظف من الهيئة العامة للكمارك حائز على شهادة جامعية اولية في القانون لا تقل درجته عن الدرجة الثالثة يسميه وزير المالية بناءً على اقتراح من مدير عام الهيئة . ثالثاً:- وتطبق المحكمة =

مرتبطة بوزارة العدل وهو مسلك غريب ومنتقد فالأحرى ان يكون العكس هو الصحيح.

٣- وبناء على ذلك فان في هذين النصين انتهاكاً واضحاً لحق التقاضي الذي قرره المادة (١٩) من الدستور ببندها الثالث ذلك انهما منعا المحاكم من النظر في الطعون الموجهة ضد قرارات المحاكم الكمركية. ثانياً:- نص البند (ثانياً) من المادة (٢٥٠) على انه لا يقبل الطعن في القرار الصادر عن المحكمة الكمركية اذا قضى بما لا يزيد على (٢٥٠٠٠٠) مئتين وخمسين الف دينار....) وهو ما يعني ان قرارات المحاكم الكمركية تكون باثة اذا ما كانت قيمة ما قضت فيه (٢٥٠) الف دينار فاقل وفي ذلك مخالفة صريحة لأحكام المادة (١٠٠) من الدستور التي منعت تحصيل اي عمل أو قرار من الطعن فيه أمام القضاء ، إذ ان نص البند (ثانياً) من المادة (٢٥٠) قد اجاز الطعن في قرارات المحكمة الكمركية التي تقضي بمبلغ (٢٥١) الف دينار فما فوق فقط ، وهي دعوة إلى المشرع لإلغاء نص البند ثانياً أعلاه وإعادة حق التقاضي وحق الدفاع للمكلفين بالضريبة الكمركية .

المطلب الخامس

الضرائب الأخر

لان بقية الضرائب لم تضم نصوصاً غير دستورية كثيرة قياساً بالضرائب السابقة فقد أثرنا التطرق اليها في مطلب واحد وكما يأتي:-

الفرع الأول

ضريبة المبيعات

فرضت ضريبة المبيعات اول مرة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم ٣٦ العام ١٩٩٧^(١) وهي ضريبة غير مباشرة عينية نسبية تفرض على مجموع قيم الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى.

=الكمركية قانون المرافعات المدنية وقانون اصول المحاكمات الجزائية في كل ما لم يرد به نص في هذا القانون)).

(١) نشر هذا القرار في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٦٧٠ في ١٩/٥/١٩٩٧.

ويلاحظ ان في قرار فرض هذه الضريبة انتهاكاً لحق المساواة وتجلي ذلك فيما يأتي:-

أولاً:- نص البند (أولاً) من القرار على ان (تفرض ضريبة تسمى ضريبة المبيعات بنسبة (١٠ %) من المئة ...) ولا يخفى ان الضريبة النسبية لا تحقق سوى مساواة نظرية وكان الاجدر استعمال السعر التصاعدي الاكثر عدالة ولتحقيق المساواة الحقيقية.

ثانياً:- ان عدم اخذ المشرع الضريبي في هذه الضريبة بالاعباء العائلية للمكلف وعدم اعفاء الحد الادنى للمعيشة وعدم التفريق في المعاملة حسب الوعاء الضريبي وعدم تصفية ذلك الوعاء كل ذلك يبتعد بالضريبة عن ادراك المساواة الحقيقية الفعلية ويبقيها في اطار المساواة النظرية ليس الا.

الفرع الثاني

الضريبة على نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه

فرضت اول مرة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢^(١) ضريبة يمكن ان نطلق عليها الضريبة على نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه وهي ضريبة غير مباشرة على التداول تأخذ من عملية نقل الملكية أو حق التصرف أساساً لفرضها ، ومع انها اخذت بعدد من عناصر الشخصية كالتصاعد في السعر واعفاء الحد الادنى للمعيشة لذا يمكن القول بانها ضريبة شبه شخصية ومن هنا فان عدم الدستورية فيها ارتبط بعناصر الشخصية التي أغفلتها وهي عدم مراعاة الاعباء العائلية والاختلاف في المعاملة حسب نوع الوعاء الضريبي وعدم تصفية هذا الوعاء لتبقى هذه الضريبة بعيدة عن الوصول إلى المساواة الحقيقية والمساواة في التضحية والتي نأمل من المشرع الوصول اليها في اقرب تعديل.

(١) نشر هذا القرار في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٣٨ في ٢٠٠٢/٧/٨ وقد الغى القرار الفقرة (٤) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل والبند (ثانياً) من قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم (٥٢٠) في ١٩٨٧/٧/٢٠ والبندان (اولاً) و (ثانياً) من قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم (٥٥) في ١٩٩٨/٦/١.

الفرع الثالث

ضريبة إعادة اعمار العراق

ضريبة إعادة اعمار العراق فرضت لأول مرة بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقت (سيئة الصيت) المرقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣^(١) على اجمالي قيمة البضائع الكمركية وهي ضريبة نسبية عينية غير مباشرة فرضت على اجمالي قيمة البضائع الكمركية ، ومع أن هذا الامر فيه انتهاك لكثير من الحقوق الدستورية الا اننا لن نتطرق إلى تفاصيل ذلك لكونها من الضرائب المؤقتة التي جعل سريانها محدداً بمدة عامين من تاريخ نفاذ امر فرضها بتاريخ ١٩ ايلول ٢٠٠٣^(٢).

الخاتمة

في نهاية هذه الدراسة لا بد لنا ان نحدد اهم الاستنتاجات والتوصيات وكما يأتي:-
أولاً:- الاستنتاجات :-

- ١- انتهينا في هذه الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:-
 اقرت جميع الدساتير المقارنة مبدأ قانونية الضريبة ولكنها قصرته على شؤون الفرض والجباية إذ اشترطت ان تكون بقانون دون الاعفاء الذي اجازت ان يكون من دون قانون ، على العكس من الدستور العراقي الذي تطلب القانونية في الفرض والجباية والتعديل والاعفاء.
- ٢- دستور جمهورية العراق النافذ جعل العراق من دول الاتحاد المركزي (الفيدرالي) فقد تنازعت شؤون الضرائب السلطة الاتحادية في المركز وسلطات الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم ، الا ان المحكمة الاتحادية العليا حسمت الخلاف إذ اقرت رأياً نكراً أكدت فيه ان الضرائب ليست من الصلاحيات الحصرية للسلطة الاتحادية ولا من الصلاحيات

(١) نشر الامر رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٩٨٠ اذار ٢٠٠٤.

(٢) تنظر ف (٣) من القسم (١) من الامر رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣.

- المشتركة بينها وبين الاقاليم وانما هي للسلطات المحلية في الاقاليم والمحافظات غير المنتظمة في اقليم وهو ما عزز خلط المشرع الدستوري العراقي وتخطئه بين الفيدرالية واللامركزية الادارية.
- ٣- ان المساواة الضريبية بكونها لا تخرج عن عدم التفريق في فرض الضريبة والاعفاء منها وجبايتها بين المكلفين ذوي المركز القانوني الواحد ، اقرتها كل الدساتير المقارنة لكنها توزعت بين التأكيد على المساواة امام القانون والمساواة امام القانون والضرائب والمساواة بشكل عام وقد اعتمد هذا الاخير المشرع الدستوري العراقي.
- ٤- اقرت جميع الدساتير المقارنة صيانة وكفالة الملكية الفردية التامة ولكن البعض منها حصر وسائل تقييدها بالمصادرة ونزع الملكية للمنفعة العامة والتأميم مقابل تعويض عادل وتحديد سلطة المالك وبشروط معينة لكل منها ، ومنها من اعطاها وظيفة اجتماعية دون البعض الاخر الذي اكتفى باقرار كفالتها.
- ٥- مع أن المشرع الدستوري العراقي اكد على حق الملكية الخاصة ولكنه جعل حمايتها وفقاً للقانون واجاز تقييدها بالشكل الذي لا يمس جوهر هذا الحق ، الا ان الضريبة لا يمكن ان تكون قيداً يضاف الى القيود الدستورية الاخرى على هذا الحق كونها تمس جوهر هذا الحق.
- ٦- على الرغم من اهمية حق التقاضي بوصفه حقاً دستورياً طبيعياً ثابتاً يتميز بالعمومية والشمول ويرتبط بالنظام العام ويتضمن عناصر اللجوء الى القضاء ابتداء وممارسة حق الدفاع والطعن في القرارات فان قسماً من الدساتير المقارنة اغفلت الاشارة إليه ، فيما اشارت قسم منها الى مضمونه دون ذكره بشكل صريح وصرحت دساتير اخرى بكفالاته وتنظيمه قانوناً وارتقى قسم منها الى حد حظر تحصين اي عمل او قرار من الطعن فيه امام القضاء ومنها الدستور العراقي.
- ٧- على الرغم من عناية المشرع الدستوري العراقي بالحقوق المرتبطة بالشؤون الضرائبية ارتباطاً مباشراً فان ان القوانين الضريبية العراقية جاءت تموج موجاً بالانتهاكات لهذه الحقوق.
- ٨- لقد مثل قانون ضريبة العرصات العراقي رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل اعلى مستويات الانتهاك للحقوق الدستورية المرتبطة بالضرائب إذ يعد قانوناً غير دستوري بكل المقاييس ، لانه خرق مبدأ القانونية وحق المساواة وحق الملكية الخاصة وحق التقاضي على مرأى ومسمع من جميع المؤسسات الدستورية.
- ٩- بدت الانتهاكات القانونية للمبادئ والحقوق الدستورية اقل في قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل إذ انتهكت فيه حقوق المساواة

والتقاضي ومبدأ القانونية دون حق الملكية الذي بقي بمنأى عن عدوان السلطة التشريعية عليه ومع ذلك فان خرق المبادئ الثلاثة الاول يكفي للحكم بعد دستوريته.

١٠- تضمن قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل مجموعة من النصوص التي خرقت مبدأ القانونية وانتهكت حق المساواة وشكلت عدواناً بل نسفاً لحق التقاضي بما يؤهل هذا القانون ليكون بامتياز قانوناً غير دستوري.

١١- والحال ذاته مع قانون الكمارك العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل فعلى الرغم من من ابتعاد نصوصه عن المساس بحق الملكية الخاصة فانه ضم اكبر مجموعة من النصوص التي ضربت صفحاً عن مبدأ القانونية عدد من النصوص التي تنكرت لحق المساواة وحق التقاضي لتجعله ينضم بشكل انسيابي الى مجموعة القوانين غير الدستورية.

١٣- لم تسلم قوانين الضرائب الاخرى من صفة عدم الدستورية ومنها قرار فرض ضريبة المبيعات وقرار فرض الضريبة على نقل ملكية العقار أو حق التصرف فيه ، إذ شكلاً خرقاً واضحاً لحق المساواة فضلاً عما تضمنه أمر فرض ضريبة اعادة اعمار العراق ، الذي انتهت مدة سريانه من خرق لمبدأ القانونية وحق المساواة وحق التقاضي.

ثانياً:- التوصيات :-

خلصنا من هذه الدراسة الى مجموعة توصيات نتمنى على المشرع العراقي تبنيها وهي:-

١- تعديل البند (اولاً) من المادة (١١٠) من الدستور العراقي باضافة عبارة (فرض وجباية وتعديل والاعفاء من الضرائب والرسوم الاتحادية) الى نهاية البند لتكون الضرائب الاتحادية من اختصاص السلطة الاتحادية وتبقى الضرائب المحلية من اختصاص سلطات الاقاليم .

٢- تعديل نص المادة (١٤) من الدستور العراقي بالاشارة صراحة الى المساواة الضريبية او المساواة امام الضرائب وبالشكل الذي يجعل المساواة المتطلبة مساواة حقيقية لا مجردة كما توحى الى ذلك النصوص الدستورية.

٣- اضافة بند رابع الى المادة (٢٣) من الدستور العراقي ينص على أنه (يحظر تقييد الملكية الخاصة بالضريبة) .

٤- اضافة عبارة (امام القضاء) الى نهاية المادة (١٠٠) من الدستور العراقي لمنع أي اجتهاد في كون المقصود بحظر التحصيل من الطعن قضائياً أم ادارياً .

- ٥- نقل مكان المادة (١٠٠) من الدستور العراقي لتشكّل البند (خامساً) من المادة (١٩) من الدستور أي بإيراد حكمها ضمن الحقوق والحريات الأساسية وليس احكام السلطة القضائية وهو موضعها الحالي.
- ٦- حذف عبارة (بناء على قانون) الواردة في المادة (٤٦) من الدستور لمنع السلطة التنفيذية من تقييد أي حق من الحقوق الدستورية وحصر هذه الصلاحية بالسلطة التشريعية وحدها.
- ٧- تعديل نصوص المواد (١ و٢ و٤) من قانون ضريبة العرصات بالشكل الذي يمنع التحويل التشريعي الذي احتوته للسلطة التنفيذية لفرض الضريبة والاعفاء منها.
- ٨- الأخذ بجميع عناصر شخصية الضريبة في قانون ضريبة العرصات من سعر تصاعدي وسماحات قانونية وتصفية للوعاء الضريبي واختلاف المعاملة حسب نوع هذا الوعاء ، وبالشكل الذي يجعل القانون يتوافق مع حق المساواة.
- ٩- تعديل نص المادة (٢) من القانون أعلاه ذاته بالشكل الذي يؤدي الى فرض الضريبة مرة واحدة فقط وليس (١٥) مرة كما هو الحال الان ، لتتوافق مع الحماية التي وفرها الدستور لحق الملكية الخاصة.
- ١٠- الغاء الفقرة (٧) من المادة (٢٠) من قانون ضريبة العقار ورفع الحظر عن المحاكم في النظر في الدعاوي المتعلقة بقانون ضريبة العقار وقانون ضريبة العرصات تماشياً مع ما وفره الدستور من حق تقاض للمواطنين .
- ١١- الغاء استثناء امور الضرائب من حكم القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ وشمولها بحكم هذا القانون والغاء أي نص يمنع المحاكم من النظر في شؤون الضرائب.
- ١٢- تعديل نصي الفقرتين (١٠٧ و١٠) من المادة (٣) والفقرة (١) من المادة (١٠) والمادة (٢٥) من قانون ضريبة العقار النافذ للمحافظة على مبدأ القانونية ومنع تحويل السلطة المالية أية صلاحية تتعلق بالاعفاء من الضريبة او جبايتها .
- ١٣- جعل ضريبة العقار ضريبة شخصية بأخذ جميع عناصر الشخصية من اعفاء للحد الأدنى للمعيشة ومنح سماحات قانونية والأخذ بالاسعار التصاعدية وتصفية الدخل الضريبي بتنزيل تكاليف الحصول على تمهيداً للوصول الى التفريد الضريبي المنشود .
- ١٤- تعديل نصوص الفقرات (٣ و٤ و٦) من المادة (٧) والفقرات (٤ و٨ و٩) من المادة (٨) والمادة (٦٠) والمادة (٦١) من قانون ضريبة الدخل العراقي بما

- يزيل أي تخويل للسلطة التنفيذية (السلطة المالية) فيما يتعلق بفرض الضريبة والاعفاء منها وجبايتها ويعيد لمبدأ القانونية اهميته بكونه حقا دستوريا .
- ١٥- الغاء نص الفقرة (١٠/ج) من المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ وكذلك الغاء عبارة (من غير الاقطار العربية) من الفقرة (١٠/د) من المادة ذاتها لتشمل جميع المكلفين من غير العراقيين .
- ١٦- تعديل نص الفقرة (٣) من المادة (٥) من القانون المذكور آنفا ذاته بالشكل الذي يجعل المقيم غير العراقي متساويا مع المقيم العراقي في خضوع دخله الناجم في العراق او خارجه للضريبة .
- ١٧- إلغاء نص المادة (٤١) من قانون الخدمة الخارجية رقم ٤٥ لسنة ٢٠٠٨ بالشكل الذي يعيد خضوع مخصصات الخدمة الخارجية للموظفين العاملين في البعثات للضريبة اسوة ببقية المكلفين من الموظفين في الدولة .
- ١٨- تعديل نص الفقرة (١) من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بالشكل الذي يسمح بمنح سماح الزوجية لكل زوجة على حدة عملاً بمبدأ المساواة في التضحية .
- ١٩- تعديل نص الفقرة (١) من المادة (١٣) من القانون ذاته بحيث يتم الاخذ بالاسعار التصاعدية في الفقرات (ج) و(د) و(هـ) الخاصة بالمكلفين من الاشخاص المعنوية (الشركات المساهمة والمحدودة) ويحقق من ثم الوصول الى حق المساواة .
- ٢٠- تعديل نص المادة (٤٩) من القانون المذكور آنفا بالشكل الذي يساوي بين المكلفين الذين يدفعون الضريبة بالطريقة العادية وأولئك الذين يدفعونها بطريقة الاستقطاع المباشر فيما يتعلق بمدة التقادم الخاصة بالرديات .
- ٢١- تعديل نص الفقرة (١) من المادة (٥٠) من القانون المذكور آنفا بالغاء نسبة ال(٧,٥%) الجزافية والمساواة في التقدير بين المكلفين الخاضعين لهذه المادة وغيرهم من المكلفين .
- ٢٢- تعديل تعليمات الاستقطاع المباشر رقم ١ لسنة ٢٠٠٥ بالشكل الذي يساوي بين المكلفين الخاضعين لها وغيرهم من المكلفين فيما يتعلق بالتنزيلات وكذلك بخضوع جميع المخصصات للضريبة.
- ٢٣- إلغاء المادة (٥٥) من القانون اعلاه ذاته والغاء القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٧ الذي اعاد العمل بها ، وذلك عن طريق اعادة العمل بالقانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣ الذي ألغاه حفاظاً على حق التقاضي الذي كفله الدستور في المادتين (١٩) و (١٠٠).

- ٢٤- تعديل نصوص المواد (١٨/١) و (٢٠/١) و (٣١) و (٢/٣٢) و (١/٣٣) و (٢/٣٧) و (١٢٢) و (١٣٧) و (١/١٣٨) و (١/١٣٩) و (١/١٤٠) و (٣/١٤١) و (٣/١٤٤) و (٣/١٥١) و (٣/١٥٢) و (١٥٣) و (٢/١٥٥) و (١/١٥٦) و (٢/ج/١٥٦) و (١/ب/١٦١) و (٣/١٦٢) و (٢/١٦٣) و (٤/١٦٣) و (٤/١٦٤) و (٢/١٦٥) و (٢/١٦٦) و (٣/١٦٩) من قانون الكمارك بالشكل الذي يلغي أي تخويل للسلطة التنفيذية في عملية فرض الضريبة والاعفاء منها ويحافظ على مبدأ القانونية .
- ٢٥- إلغاء نص البند (ثانياً) من المادة (٢٥٠) من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل واعادة حق التقاضي وحق الدفاع للمكلفين بالضريبة الكمركية .
- ٢٦- تعديل القرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ باعتماد جميع عناصر شخصية الضريبة في ضريبة المبيعات من تصاعد في الاسعار وسماحات قانونية واعفاء الحد الأدنى للمعيشة وتصفية الوعاء الضريبي واختلاف المعاملة حسب نوع هذا الوعاء وبما يضمن تحقيق المساواة في التضحية لا المساواة المجردة فقط .
- ٢٧- تعديل احكام القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ باعتماد شخصية الضريبة في الضريبة على نقل ملكية العقار او حق التصرف فيه بمنح السماحات قانونية وتصفية الوعاء الضريبي بما يؤمن تحقيق المساواة الحقيقية لا المساواة النظرية فقط .

المصادر

أولاً :- المصادر باللغة العربية

أ- الكتب

- ١- د. إحسان المفرجي وآخرون : النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق ، مطبعة دار الحكمة ، بغداد ، ١٩٩٠ .
- ٢- د. احمد فتحي سرور : الوسيط في قانون العقوبات، ج ١ ، القسم العام ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب العربي ، القاهرة ، ١٩٨١ .

- ٣- د. احمد كامل موسى : شرح القانون المدني الجديد ، الحقوق العينية الأصلية ، ط١ ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، بلا سنة نشر .
- ٤- إسماعيل العمري : الحق ونظرية التعسف في استعمال الحق ، ط١ ، مطبعة الزهراء الحديثة ، الموصل ، ١٩٨٤ .
- ٥- د. أمين عاطف صليبا : دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون دراسة مقارنة ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس لبنان ، ٢٠٠١ .
- ٦- د. الشافعي محمد بشير: قانون حقوق الإنسان ، ط٦ ، منقحة ومزودة ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٩ .
- ٧- د. توفيق الشاوي ، العقوبات الجنائية في التشريعات العربية ، مطابع دار الكتاب العربي ، القاهرة ، ١٩٥٩ .
- ٨- جمال مولود ذيبان ، ضوابط صحة وعدالة الحكم القضائي في الدعوى المدنية ، دار الشؤون القضائية العامة ، بغداد ، ١٩٩٢ .
- ٩- جهاد سعيد ناصر الخصاونة ، المالية العامة والتشريع المالي، ط١ ، دار وائل للنشر، عمان ، ٢٠٠٠/١٩٩٩ ،
- ١٠- د. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ .
- ١١- دنون يونس المحمدي ، المسؤولية المدنية الناجمة عن زرع الأغلام ، ط١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٣ .
- ١٢- د. رمضان صديق محمد : الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري ، بلا مكان نشر ، ١٩٩٧ .
- ١٣- د. سعد العلوش : دراسات في العرف الدستوري ، شركة الإنعام للطباعة ، بغداد ، ١٩٩٩ ، ص١٠٦ .

- ١٤- د. سعدون ناجي القشطيني: شرح أحكام المرافعات ، ج١، ط٢، مطبعة المعارف ، بغداد ، ١٩٧٦.
- ١٥- د. سليمان الطماوي : مبادئ القانون الإداري ، الكتاب الثاني ، ط١٠، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٧٩.
- ١٦- د. سليمان الطماوي : الوجيز في القانون الإداري ، مطبعة جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٩.
- ١٧- د. صلاح الدين عبد الطيف الناهي : النظرية العامة في الدعوى في المرافعات والأصول المدنية ، ط١، دار الجيل ، بيروت ، دار عمار، عمان، ١٩٨٨.
- ١٨- ضياء شيت خطاب:الوجيز في شرح قانون المرافعات المدنية ،مطبعة العربي، بغداد ١٩٧٣.
- ١٩- د. طاهر الجنابي : علم المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، طبعة منقحة ، ٢٠٠٨ .
- ٢٠- د. طعيمة الجرف : نظرية الدولة ، ط٤ ، مكتبة القاهرة الحديثة ، القاهرة ، ١٩٧٣ .
- ٢١- د.طعيمة الجرف : مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الإدارة العامة للقانون ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٧٦.
- ٢٢- عبد الباقي البكري وزهير البشير: المدخل لدراسة القانون،بيت الحكمة ، بغداد ،بلاسنة نشر
- ٢٣- د.عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية العامة ، دار التعاون للطباعة ، بلا مكان لنشر، ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩.

- ٢٤- د. عبد العزيز العلي النعيم : الضرائب في الإسلام ، دار الاتحاد العربي للطباعة ، القاهرة ، ١٩٧٤ .
- ٢٥- د. عبد الغني بسيوني عبد الله : مبدأ المساواة أمام القضاء وكفالة حق التقاضي ، ط٢ ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٤ .
- ٢٦- د. علي حسين الخلف و د. سلطان عبد القادر الشاوي : المبادئ العامة في قانون العقوبات ، مطابع الرسالة ، الكويت ، ١٩٨٢ .
- ٢٧- د. غازي فيصل مهدي : تعليقات ومقالات في نطاق القانون العام ، التعسف في استعمال حق التقاضي ، بلا مكان ولا سنة نشر .
- ٢٨- د. فاروق عبد البر : دور مجلس الدولة المصري في حماية الحقوق والحريات العامة ، مطبعة العرين ، القاهرة ١٩٩١ .
- ٢٩- د. فتحي عبد الصبور ، الآثار القانونية للتأميم والحراسة الإدارية على الأموال ، ط٢ ، عالم الكتب ، القاهرة ، ١٩٦٧ .
- ٣٠- د. ماجد راغب الحلو : القضاء الإداري ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٤ .
- ٣١- د. ماهر صالح علاوي الجبوري : الوسيط في القانون الإداري ، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٩ .
- ٣٢- محمد إبراهيم خيرى الوكيل : المتظلم الإداري ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية ، بلا سنة نشر .
- ٣٣- محمد طه البشر ود. غني حسون طه : الحقوق العينية ، ج١ ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، بلا سنة نشر .
- ٣٤- د. محمد علي بدر واخرون ، مبادئ واحكام القانون الإداري ، دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، ١٩٣٥ ،

- ٣٥- د. محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، ط١، مطبوعات جامعة الكويت ، الكويت ، ١٩٩٩ .
- ٣٦- د. مصطفى الكمال : نظام الملكية ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، بلا سنة نشر .
- ٣٧- د. مصطفى مجيد: شرح قانون الاستملاك رقم ١٢ لسنة ١٩٨١، دار الحرية للطباعة ، بغداد ، ١٩٨١ .
- ٣٨- هشام محمد صفوت العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة عصام ، بغداد ، ١٩٨٦ .

ب - الرسائل والاطاريح الجامعية

- ١- احمد خلف حسين الدخيل : طرق الطعن في تقدير دخل المكلف بضريبة الدخل في العراق دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون بجامعة الموصل ، ١٩٩٧ .
- ٢- احمد خلف حسين الدخيل : تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة الموصل ، ٢٠١٠ .
- ٣- خالد رشيد الدليمي ، نزع الملكية للنفع العام دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون بجامعة بغداد ، ٢٠٠١ .
- ٤- رائد ناجي احمد الجبيلي : القضاء الضريبي وانجازاته في ظل القانون العراقي، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة النهرين ، ٢٠٠٤ .

- ٥- رحيم حسين موسى، العدالة الضريبية، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة صدام ، ٢٠٠٢ .
- ٦- عبد الله علي محمد عبد الله النعيمي : حق الإنسان في التقاضي في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون بجامعة تكريت ، ٢٠١٠ .
- ٧- عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة في تشريع الضرائب المباشرة في العراق أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة النهريين ، ٢٠٠٥ .
- ٨- فوزي حسين سلمان الجبوري : حق الملكية إزاء اتجاهات الدولة في التأميم والتخصيصية ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق بجامعة صدام ، ٢٠٠١ .

ج - البحوث والدراسات العلمية

- ١- احمد خلف حسين الدخيل : موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية الصادرة عن كلية التربية، المجلد ١٣ ، ٩٤ ، ٢٠٠٦ .
- ٢- د. احمد خلف حسين الدخيل : المطابقة في التشريع الضريبي العراقي ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الاول لكلية القانون والسياسة بجامعة دهوك . ٢٠١٠ .
- ٣- حسين النجم : الاستثمار الوافد وإشكالية السياسة الضريبية ، مقالة من موقع جريدة الصباح ، صفحة الاقتصادي في ٢٠٠٧/٩/١٥ .

- ٤- 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 .
- ٥- د. دريد السامرائي : الازدواج الضريبي وأثره في إعادة الاستثمار الأجنبي ، بحث منشور على موقع الانترنت www.Dirasaat.com في ١١/٥/٢٠٠٨ .
- ٦- سعدي يحيى : التنسيق الضريبي ودوره في تفعيل أداء التكتلات الإقليمية / بحث منشور في مجلة علوم إنسانية ، س ٥ ، ع ٣٤٤ ، ٢٠٠٧ .
- ٧- د. غازي فيصل مهدي : نظاما الفدرالية واللامركزية الادارية في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ ، بحث منشور في مجلة التشريع والقضاء الصادرة عن اللجنة العراقية لدعم استقلال القضاء ، ع ١ ، كانون الثاني - شباط - آذار ، ٢٠٠٩ .
- ٨- د. فوزي حسين سلمان الجبوري : نظرات حول تنظيم الرقابة على دستورية القوانين في العراق ، بحث مقبول للنشر في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية ، ٢٠٠٩ .
- ٩- د. قيس حسن عواد البدراني : المساواة القانونية في التكاليف المالية ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، المجلد ١٢ ، ع ٩٤ ، ٢٠٠٥ .
- ١٠- نصرت منلا حيدر: مدى دستورية القوانين التي تحجب حق التقاضي ، بحث منشور في مجلة المأمون السورية ، ع ١٠-١٢ ، ١٩٧٦ .

د - الدساتير والقوانين

- ١- الدستوري الأمريكي دستور سنة ١٧٨٧ .
- ٢- الإعلان العالمي لحقوق الإنسان ، منشورات الأمم المتحدة ، ١٩٤٨ .
- ٣- الدستوري الفرنسي في المادة الأولى من دستور ١٩٥٨ .
- ٤- العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية لعام ١٩٦٦ .
- ٥- دستور جمهورية العراق لسنة ١٩٧٠ .
- ٦- دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ .
- ٧- دساتير الدول العربية .
- ٨- قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ .
- ٩- قانون ضريبة العرصات العراقي رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل .
- ١٠- قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل .
- ١١- قانون الاستملاك العراقي رقم ١٢ لسنة ١٩٨١ .
- ١٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .
- ١٣- قانون الكمارك العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ .
- ١٤- القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٩٩
- ١٥- القانون رقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١
- ١٦- القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٣
- ١٧- امرسلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٣٧ لسنة ٢٠٠٣ .
- ١٨- امرسلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ .
- ١٩- امرسلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ .
- ٢٠- امرسلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٤ .
- ٢١- امرسلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٧١ لسنة ٢٠٠٤ .

٢٢- القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٥ .

٢٣- القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٧ .

هـ - القرارات

١- قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم (٥٢٠) في ١٩٨٧/٧/٢٠ .

٢- قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم (٥٥) في ١٩٩٨/٦/١ .

٣- قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) المرقم (١٢٠) لسنة ٢٠٠٢ .

و- الوقائع العراقية

١- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ١٧٢٣ في ١٩٣٩/٨/٧ .

٢- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٨٢٨ في ١٩٥٦ /٧/١٢ .

٣- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ١٨٤ في ١٩٥٩/٦/١٣ .

٤- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٢٩١٧ في ١٩٨٢/١٢/٢٧ .

٥- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٦٧٠ في ١٩٩٧/٥/١٩ .

٦- جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٣٨٩٠ في ٢٠٠١/٨/٦ .

٧- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٣٨ في ٢٠٠٢/٧/٨ .

٨- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٧٢ في ٢٠٠٣/٣/٣ .

٩- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٩٨٠ اذار ٢٠٠٤ .

١٠- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٨٣ في ٢٠٠٤/٤/٦ .

١١- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم (٣٩٨٧) في ايلول ٢٠٠٤ .

١٢- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم (٤٠١١) في ٢٠٠٥/١٢/٢٢ .

١٣- جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم(٤٠٣٥) في ٢٠٠٧/٣/٥ .

١٤ - جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم (٤٠٧٠) في ٣١ آذار ٢٠٠٨ .

١٥ - جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم (٤٠٩٧) لسنة ٢٠٠٨ .

ز - مواقع الانترنت

1- www.albasranews.com

2- www.iragja.org

3- www.dirasaat.com

ثانياً : - المصادر باللغة الانكليزية

1- A.K.R. Kiraly : The English Legal System , 4th Edition , Sweet and Maxwell , London , 1967.

2- H.W.R.Wade & C.F.Forsyth , Administrative Law , 8th Edition , Oxford University Press , Corn Wall.

3- Emma Coleman Jordan & Angela P.Harris , Economic Justice , Foundation Press , New York , 2005.

4- James Kirkbride and Abimbola A.Olowofoyeku , The Law Theory of Income Tax , Liverpool , Academic Press , 2002.