

مدى دستورية تشريعات الضرائب غير المباشرة في العراق

د. اثير طه محمد

كلية القانون والعلوم السياسية / الجامعة العراقية

The constitutionality of indirect taxation legislation in Iraq

**DR. Atheer Taha Mohammed
College of Law & Political Science
Al – Iraqia University**

خلاصة البحث

عقب التطور الدستوري الحاصل في العراق بعد صدور دستور العراق لعام ٢٠٠٥ مؤسسا للرقابة الالغائية على دستورية القوانين ، إذ تعد المحكمة الاتحادية العليا في العراق هي الجهة المختصة بالنظر في مدى دستورية القوانين الضريبية . لذلك أصبح من الضروري التطرق للقوانين الضريبية غير المباشرة ومناقشة وضعها الدستوري في ظل أحكام دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ ، إذ لطالما أهمل الفقه تفاصيل موضوع المشروعية الدستورية ومدى خضوع القوانين العادية (الضريبية) لها.

ولما كانت المبادئ والحقوق الدستورية هي الضامن لحقوق الأفراد وحياتهم ، كان لازما أن تتطابق الأحكام الضريبية مع المبادئ والحقوق الدستورية ، فأن تطابقا كانت حقوق الأفراد وحياتهم على نصابها القانوني السليم ، أما ان كانت الأخرى فوجب على القائمين على حماية الدستور والذود عنه من كل افتتات النهوض للدفاع عنه ، مستلهمين من الديمقراطية سلاحا قانونيا مستخدمين كل الوسائل المتاحة للدفاع عنه من تعديل وإلغاء سواء عن طريق السلطة التشريعية او عن طريق القضاء الدستوري من خلال إقصاء النصوص غير الدستورية .

Abstract

Following the constitutional development taking place in Iraq after Iraq's 2005 constitution founding controlled on the constitutionality of laws, as is the Federal Supreme Court in Iraq is the competent authority to consider the constitutionality of tax laws. Therefore it has become necessary tax laws indirect addressing and discussing constitutional developed under the provisions of the Constitution of the Republic of Iraq in 2005, as it has always neglected jurisprudence details of the subject of constitutional legality and the extent to which ordinary laws (tax) to them.

As the principles and constitutional rights is the guarantor of the rights and freedoms of individuals, it was imperative that the tax provisions conform with the principles and constitutional rights, the correspondence was the individual rights and freedoms on the quorum proper, or if other should on those in charge of the protection of the Constitution and to protect him from every infringement advancement to defend him, inspired by the democracy of a legal weapon, using all available means to defend him from the amendment and cancellation either by the legislature or by the constitutional judiciary by the exclusion of non-constitutional texts.

Importance of the study appear in the statement of the constitutionality of direct tax legislation in Iraq by clarifying the compatibility between these energy-saving legislation of the State an important source of funding for the state budget and the current constitution and the content of the constitutional provisions and principles. But owing to the jurisprudence clarify the principles and constitutional rights relating to the tax affairs, we will not talk about to explain in detail, but will content ourselves with a statement of what the constitutional irregularities and then we address the concept of these principles and rights implied, as if our expansion in the detailed discussion of these rights and principles it would have been required in search of double the number of papers We discussed this.

The goal of the study to the big desire to clarify the rights of taxpayers and that all of them understand the imposition of a tax is unconstitutional could be vulnerable to constitutional canceled and no one is above the Constitution and the law.

المقدمة

عقب التطور الدستوري الحاصل في العراق بعد صدور دستور العراق لعام ٢٠٠٥ مؤسساً للرقابة الالغائية على دستورية القوانين ، إذ تعد المحكمة الاتحادية العليا في العراق هي الجهة المختصة بالنظر في مدى دستورية القوانين الضريبية . لذلك أصبح من الضروري التطرق للقوانين الضريبية غير المباشرة ومناقشة وضعها الدستوري في ظل أحكام دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ ، إذ لطالما أهمل الفقه تفاصيل موضوع المشروعية الدستورية ومدى خضوع القوانين العادية (الضريبية) لها.

ولما كانت المبادئ والحقوق الدستورية هي الضامن لحقوق الأفراد وحياتهم ، كان لزاماً أن تتطابق الأحكام الضريبية مع المبادئ والحقوق الدستورية ، فأن تطابقاً كانت حقوق الأفراد وحياتهم على نصابها القانوني السليم ، أما ان كانت الأخرى فوجب على القائمين على حماية الدستور والذود عنه من كل اقتتات النهوض للدفاع عنه ، مستلهمين من الديمقراطية سلاحاً قانونياً مستخدمين كل الوسائل المتاحة للدفاع عنه من تعديل وإلغاء سواء عن طريق السلطة التشريعية او عن طريق القضاء الدستوري من خلال إقصاء النصوص غير الدستورية .

أولاً : أهمية الدراسة.

تظهر أهمية الدراسة في بيان مدى دستورية تشريعات الضرائب المباشرة في العراق من خلال توضيح مدى التوافق بين هذه التشريعات الموفرة للدولة مصدراً مهماً من مصادر تمويل

الموازنة العامة للدولة وبين الدستور النافذ وما تضمنه من احكام ومبادئ دستورية . ولكن ونظرا لقيام الفقه بتوضيح المبادئ والحقوق الدستورية المتعلقة بالشأن الضريبي فإننا لن نتطرق لشرحها مفصلاً بل سنكتفي ببيان ماهية المخالفات الدستورية ومن ثم نتطرق لمفهوم هذه المبادئ والحقوق ضمناً ، اذ لو توسعنا في تفصيل هذه الحقوق والمبادئ لكان الامر يتطلب بحثاً ضعف عدد اوراق بحثنا هذا .

ثانياً : هدف الدراسة

يتمثل هدف الدراسة الى الرغبة الكبيرة في توضيح حقوق المكلفين وافهامهم بأن كل فرض ضريبي غير دستوري يمكن ان يكون عرضة لالغاء الدستوري ولا يوجد من هو اعلى من الدستور والقانون .

هيكلية الدراسة

بناء على ما تقدم سنناقش قوانين الضرائب غير المباشرة مع التطرق للأحكام غير الدستورية التي انتشرت بين متونها، وسوف يكون المبحث الأول مخصص للتعريف بالضريبة الكمركية انتهاكات الدستورية في الضرائب الكمركية بما فيها قانون التعريف الكمركية ونتطرق في المبحث الثاني للانتهاكات الدستورية في ضريبة المبيعات ونتناول في المبحث الثالث الانتهاكات الدستورية الواردة في قانون ضريبة اعادة اعمار العراق ، ثم نختم البحث بخاتمة تتضمن الاستنتاجات والتوصيات التي نراها مناسبة .

المبحث الأول

الانتهاكات الدستورية في القوانين الكمركية

نخصص المبحث الاول لبيان مفهوم الضريبة الكمركية وما يتعلق بها من احكام قانونية ونتطرق بعد ذلك للانتهاكات الدستورية الواردة في قانون الكمارك العراقي وكذلك قانون التعريف الكمركية لأنه جزء من القانون المذكور سابقاً ، اذ سنقسم هذا المبحث الى مطلبين يكون الاول مخصص للتعريف بالضريبة الكمركية ونتطرق في المطلب الثاني للمخالفات الدستورية الواردة في قانون الكمارك .

المطلب الاول : التعريف بالضريبة الكمركية

تعرف الضريبة الكمركية^(١) على أنها (الضرائب التي تفرضها الدولة على بعض السلع عند اجتيازها لحدودها الإقليمية)^(٢).

وواضح من هذا التعريف أن الضريبة الكمركية تُفرض بمجرد اجتياز السلع للحدود الإقليمية للدولة ولكن هنالك عدداً من المراحل القانونية التي تلي عبور السلعة للحدود الإقليمية ليقرر بعدها فرض الضريبة ، مثل معاينة رجال الكمارك للسلع الواردة للدولة والصادرة منها وخروج السلع من المستودعات الكمركية^(٣) .

كما وتعرف هذه الضرائب بأنها (نوع من الضرائب على الاستهلاك وتفرض على السلع عند استيرادها أو تصديرها والغرض منها إما يكون مالياً أي الحصول على إيراد للدولة وأما يكون اقتصادياً أو اجتماعياً)^(٤).

كما عرف بعض آخر الضريبة الكمركية على أنها (ضرائب على السلع عندما تعبر الدائرة الكمركية ، سواء كانت للداخل أو للخارج)^(٥).

هذا التعريف اقرب للدقة لأنه يقرر فرض الضريبة عقب خروج السلع من الدائرة الكمركية . أي بعد ان تكون السلعة خالصة من الإجراءات الأصولية المقررة قانوناً.

من جانب آخر فإن الضرائب الكمركية على نوعين ، فالنوع الأول هو الضريبة على الصادرات وهي الضريبة التي تفرض على السلع عند خروجها من المستودعات الكمركية متوجهة الى الخارج ، وقد تفرض هذه الضريبة لأغراض مالية أي لأجل الحصول على مورد مالي للخزينة العامة أو أن يكون غرضها حمائياً مثل منع بعض المواد الأولية والسلع من الخروج الى الخارج وذلك لحاجة البلد إليها لذلك يفرض سعر ضريبي مرتفع نسبياً^(٦).

اما بالنسبة للنوع الثاني فهو الضريبة على الاستيرادات وهي الضريبة التي تفرض على السلع الداخلة للعراق عند خروجها من المستودعات الكمركية وتخصيصها للاستخدام الداخلي وهذه الضريبة ذات مورد مالي كبير في الدول النامية مثل العراق لاعتمادها على الخارج في استيراد السلع الاستهلاكية والإنتاجية وقد تستخدم هذه الضريبة لغرض حماية الإنتاج الوطني من منافسة السلع الأجنبية المستوردة من الخارج^(٧).

عرف العراق الضرائب الكمركية منذ عهد الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) الذي فرض ضريبة العشور^(٨) على السلع التي تدخل العراق أو تخرج منه ، وقد استمر العمل بضريبة العشور في فترات حكم الأمويين والعباسيين والمغول والسلاجقة حتى جزء من فترة حكم العثمانيين للعراق لتليها مرحلة تطبيق قانون الكمارك العثماني حتى الغي هذا القانون بدخول الإنكليز الى العراق ليطبق بعدها قانون الكمارك الهندي^(٩).

ثم بدأت بعد ذلك مرحلة القوانين الكمركية في العراق الحديث حيث صدر بيان تعريفية الرسوم الكمركية رقم (١٩) لسنة ١٩١٩ الذي حدد ضريبة الاستيراد بنسبة (١١%) من قيمة البضاعة المستوردة وهو مبلغ ثابت يسري على جميع السلع عدا المشروبات الروحية والتبوغ والعطور التي أخضعت الى نسب ضريبية أعلى كما حدد هذا البيان ضريبة الصادر بمبلغ (١%) فقط من قيمة الصادرات^(١٠).

وفي عام ١٩٣٣ الغي بيان تعريفية الرسوم الكمركية بصور قانون التعريفية الكمركية رقم (١١) لسنة ١٩٣٣ الذي فرض ضرائب بنسب مختلفة أعلى من البيان السابق ولكنه كان يهدف الى حماية الصناعة والزراعة المحلية وتوفير مورد مالي للخزينة العامة. وقد عدل هذا القانون مرات عدة^(١١) ونتيجة لكثرة التعديلات التي طرأت عليه تم إلغاؤه وإصدار قانون جديد هو قانون التعريفية الكمركية رقم (٧٧) لسنة ١٩٥٥ وقد الحق بهذا القانون جدول يحدد أنواع السلع وسعر الضريبة المفروضة عليها من خلال فرض ضريبة قيمية على السلع المستوردة او المصدرة^(١٢).

اما بالنسبة للواقعة المنشئة للضريبة الكمركية فهي أما دخول سلع مستوردة او تصدير سلع منتجة محلياً أي أن الواقعة المنشئة للضريبة الكمركية هي اجتياز السلع للحدود الإقليمية للدولة دخولاً او خروجاً .

واتساقاً مع ما تقدم نص قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل على أن (تخضع البضائع التي تدخل أراضي جمهورية العراق او تخرج منها بأي صورة كانت للرسوم الكمركية المقررة في قانون التعريفية ، والرسوم والضرائب الأخرى المقررة بموجب القوانين النافذة إلا ما استثنى بقانون)^(١٣).

أن النص المتقدم ذكره يلزم أن تخضع كل السلع التي تستورد او تصدر الى الضريبة الكمركية المقررة قانوناً^(١٤) . ولا يستثنى من ذلك ألا ما قرر القانون الكمركي إعفاءه من هذه الضريبة ، فالواقعة المنشئة للضريبة الكمركية تتمثل في دخول السلع الى داخل الحدود الإقليمية للعراق او الخروج منها بعد إكمال الإجراءات القانونية المتعلقة بها فإذا ما اكتملت هذه الإجراءات تحقق الحدث المنشئ لدين الضريبة .

المطلب الثاني: المخالفات الدستورية في قوانين الكمارك

يشكل قانون الكمارك مرتعاً للتجاوزات على مبدأ قانونية الضريبة ، ذلك لأنه من القوانين التي تتضمن احكاماً قانونية كثيرة ، فلو نظرنا لقانون الكمارك لوجدنا فيه جملة من الانتهاكات

الدستورية ، بالإضافة الى قانون التعريف الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ النافذ . فأن استطعنا إقناع أنفسنا بالحقة الزمنية لما قبل ٢٠٠٣ وقلنا إمكانية وجود الخلل الدستوري في بعض الفقرات القانونية على الرغم من مخالفتها لاحكام دستور ١٦ تموز ١٩٧٠ ، فكيف سننظر بالنسبة لقانون التعريف الكمركية الحديث وهو الصادر في ظل دستور ٢٠٠٥ بجميع مؤسساته الدستورية

الفرع الأول: انتهاك مبدأ قانونية الضريبة الكمركية

رصدنا في قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل وكذلك قانون التعريف الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ النافذ جملة من الانتهاكات الدستورية لمبدأ قانونية الضريبة التي شرعت ضمن أحكام هذين القانونين ، فمنها ما منح سلطات لهيئة الكمارك بالتصرف نيابة عن المشرع العراقي ومنها ما قرر نفس السلطات لمديرها العام وفي كلتا الحالتين يعد الامر تجاوزاً على الدستور والسلطة التشريعية ومن ثمّ وجب التصدي لهذا الانتهاك بالبحث والتحليل عسى ان يتدخل المشرع او القضاء لتصحيح الاوضاع غير الدستورية فيهما . وسنقوم بذكر هذه الانتهاكات الدستورية تباعاً وعلى النحو الآتي :

اولا : تخويل الهيئة العامة للكمارك صلاحيات تشريعية

خولت الكثير من نصوص قانون ضريبة الكمارك ذي الرقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ السلطة التنفيذية ممثلةً بالهيئة العامة للكمارك صلاحيات مختلفة ذكرتها مجموعة من النصوص الواردة في هذا القانون وهي على الآتي :

١. نصت الفقرة (٢٠) من المادة (١) من القانون على ان (البضاعة الممنوعة المعينة - البضاعة الممنوعة^(١٥) التي تعين لغرض الرقابة الكمركية بقرار من المدير العام^(١٦) وينشر في الجريدة الرسمية) .

٢. نصت المادة (٣١) من القانون أعلاه على ان (تخضع البضائع المستوردة لإثبات المنشأ^(١٧) وتحدد شروط إثبات المنشأ وحالات الإعفاء من إثباته بقرار من المدير العام) .

٣. نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٣٣) على ان (يصدر المدير العام قرارات المماثلة والتبنيـد لتحديد نوع البضاعة التي لا يوجد لها ذكر في جدول التعريف وفقاً للقواعد الواردة فيها وتنتشر هذه القرارات في الجريدة الرسمية) .

٤. بينت الفقرة (ثانياً) من المادة (٣٧) ان (لإدارة الكمارك تجاوز القائمة المصدقة او بياناتها كلياً أو جزئياً بموجب تعليمات تصدر لهذا الغرض) .

٥. قررت المادة (١٣٧) على ان (يجوز ان يعلق بصفة مؤقتة ولمدة سنة واحدة قابلة للتמיד، دفع الرسوم الكمركية وغيرها من الرسوم والضرائب عن البضائع الأجنبية المستوردة بقصد تصنيعها او إكمال صنعها، على ان يتعهد أصحابها بإعادة تصديرها أو بوضعها في المخازن او المستودعات الكمركية^(١٨) او المنطقة الحرة^(١٩). وتحدد البضائع التي تتمتع بهذا الوضع والعلميات الصناعية التي يمكن ان تجري عليها ومدة التسديد أو غير ذلك من الشروط بقرار من المدير العام) .

٦. نصت الفقرة (أولاً) من المادة (١٣٨) على ان (لإدارة الكمارك ان تمنح الإدخال المؤقت^(٢٠) بصفة استثنائية للأموال الآتية :

١. الآلات والأجهزة والمعدات والسيارات اللازمة لإنجاز مشاريع دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والقطاع المختلط ولإجراء التجارب العلمية والعملية .

٢. الآلات والأجهزة ووسائل النقل وغيرها من المعدات التي ترد بقصد إصلاحها .

٣. ما يستورد مؤقتاً للملاعب والمسارح والمعارض او ما يماثلها .

٤. البضائع المطلوب إدخالها مؤقتاً لتصنيعها او إكمال صنعها من الأنواع غير المشمولة بأحكام المادة (١٣٧) من هذا القانون.

٥. العينات التجارية وفق الشروط التي تحددها إدارة الكمارك.

٦. الأوعية والأغلفة الواردة لغرض تعبئة وتغليف المواد المسموح بتصديرها.

٧. الحيوانات المجلوبة لغرض الرعي.

٨. المواد التي يرى المدير العام ان من المصلحة شمولها بالإدخال المؤقت وذلك في غير الحالات المنصوص عليها في هذه المادة .

٧. المادة (١٣٩) (تحدد إدارة الكمارك شروط الإدخال المؤقت فيما يتعلق بالأموال من اي نوع كانت للأشخاص القادمين والراغبين في الإقامة المؤقتة شرط إعادة تصديرها خلال سنة واحدة قابلة للتמיד) .

٨. المادة (١٤٠) (يطبق الإدخال المؤقت على سيارات القادمين الى القطر للإقامة المؤقتة سواء وردت بصحبتهن او كانت مشتراة من المخازن او المستودعات الكمركية او المناطق الحرة وفق الشروط التي تحددها إدارة الكمارك) .

٩. المادة (١٤٤) (لإدارة الكمارك ان تقرر منح الإدخال المؤقت لسيارات موظفي وخبراء جامعة الدول العربية والمنظمات التابعة لها ومجلس الوحدة الاقتصادية والمنظمات الجماهيرية العربية وهيئة الأمم المتحدة والأجهزة التابعة لها المنتدبين للعمل في الجمهورية العراقية) .
١٠. نصت المادة (١٥٣) على ان (لا تخضع البضائع المحلية او التي اكتسبت هذه الصفة بدفع الضرائب والرسوم، التي تنقل بين موانئ القطر للضرائب والرسوم المفروضة في الاستيراد او التصدير باستثناء رسوم او أجور الخدمات وذلك ضمن الشروط التي تحددها إدارة الكمارك) .
١١. نصت المادة (١٥٥) من القانون أعلاه على ان (أولاً : يعفى من الرسوم الكمركية ومن الرسوم والضرائب الأخرى ما يأتي :
- أ. ما يستورد لرئيس الجمهورية^(٢١) بصفته الذاتية وما يستورد لرئاسة ديوان رئاسة الجمهورية .
- ب. الهبات والتبرعات الواردة لدوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمنظمات الشعبية .
- ثانيا : تحدد إدارة الكمارك الشروط والإجراءات الواجب إتباعها للاستفادة من الإعفاء المنصوص عليه في الفقرة (أولاً) من هذه المادة) .
١٢. نصت المادة (١٦٣) من القانون على ان (أولاً : مع اشتراط استرداد الضرائب التي سبق ردها عند التصدير يعفى من الرسوم الكمركية وغيرها من الرسوم الأخرى ما يأتي :
- أ. البضائع المعادة التي تثبت بصورة صريحة ان منشأها محلي .
- ب. البضائع والأغلفة التي اكتسبت الصفة المحلية بدفع الرسوم والضرائب عنها والتي ستصدر مؤقتاً ثم يعاد استيرادها .
- ثانيا : تدفع عن البضائع التي صدرت مؤقتاً لإكمال صنعها او إصلاحها او لأي غرض آخر، الرسوم الكمركية والضرائب الأخرى ضمن الحدود التي ينص عليها بقرار من الوزير .
- ثالثاً : يجوز استرداد الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب الأخرى التي سبق ان دفعت عن البضائع المذكورة في الفقرة (ثانيا) من هذه المادة عند تصديرها وذلك ضمن أحكام القانون .
- رابعا : تحدد إدارة الكمارك الشروط والتحفظات الواجب توفرها لتطبيق أحكام هذه المادة .

١٣. بينت المادة (١٦٦) على ان (أولاً : تعفى من الرسوم الكمركية ومن الرسوم والضرائب الأخرى بشرط المعاملة بالمثل :

أ. قطع غيار الطائرات المرخص لها رسمياً والأدوات والأجزاء والأجهزة اللازمة لها.
ب. المؤن والمحروقات التي تستهلكها او تتزود بها البواخر ومطاعم القطارات الواردة من الخارج ، والطائرات المرخص لها رسمياً.

ثانياً : تحدد إدارة الكمارك شمول هذا الإعفاء والشروط والتحفظات اللازمة لمنحه) .

عند إنعام النظر في النصوص الضريبية المشار لها أعلاه ، يجد القارئ لأول وهلة ان المواضيع مختلفة ولا رابط بينها ، وهذه حقيقة لا مناص لأنكارها . إنما الذي يهمنا هنا هو ان الرابط بينها هو الصلاحيات التي منحها قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل للمدير العام للهيئة العامة للكمارك ، فلو أعدنا إمعان النظر في هذه النصوص لوجدنا ان النصوص المشار لها جميعاً قد خولت المدير العام صلاحيات واسعة في تحديد البضائع الممنوعة من دخول العراق وكذلك البضائع التي اغفل المشرع - سهواً او عمداً - ذكرها من جدول التعريف الكمركية (٢٢) وفي منح سلطة تعليق الضرائب ومنح الإدخال المؤقت وذكر شروطه وكذلك بيان البضائع المحلية التي تفرض عليها الضريبة وتحديد شروط تمتعها بالإعفاء الضريبي كما وخول المدير العام صلاحية تحديد شروط منح الإعفاء الضريبي المقرر لرئيس الجمهورية ومنح الإعفاء لقطع غيار الطائرات وكذلك مؤن القطارات والبواخر وغيرها من وسائط النقل .

ان الفكرة الأساس من هذا التعداد هو بيان مدى تجاوز المشرع الضريبي العراقي - في قانون الكمارك النافذ - للدستور ، اذ ان الدستور وحسب أحكام الفقرة أولاً من المادة (٢٨) قد حدد وبكل صراحة عدم جواز تدخل السلطة التنفيذية في الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية (البرلمان) ، ويعد كل نص يمنح السلطة التنفيذية سلطات تتمثل بالفرض والجباية والتعديل والإعفاء لأحكام القانون الضريبي مخالفاً للدستور مستوجباً لإلغائه من خلال تدخل المشرع العادي او بتدخل السلطة القضائية المختصة ممثلة بالمحكمة الاتحادية العليا في العراق .

ان قانون الكمارك العراقي بمجمل الأحكام المذكورة أنفاً انتهكت دستور العراق لعام ٢٠٠٥ بالإضافة الى انتهاكه لأحكام دستور ١٦ تموز ١٩٧٠ الملغي ، اذ ان كلا الدستورين منعا تدخل السلطة التنفيذية في أعمال التشريع ايا كانت الجهة التي تشرع القوانين لذلك كل تخويل للمدير العام للهيئة العامة للكمارك او ادارة الكمارك يعد مخالفاً لأحكام الدستور.

عليه وبناءً على ما تقدم ولغرض تصحيح الأوضاع القانونية في التشريع الكمركي يجب على المشرع تعديل هذه النصوص بما يتلائم مع دستور ٢٠٠٥ من حيث حصر سلطة التشريع بيد السلطة التشريعية والغاء النصوص التي تتعارض مع الدستور كافة ، فلا يبقى المشرع او يذر أي نص يخول المدير العام او الهيئة العامة للكمارك لأي سلطات تقلل من شأن السلطة التشريعية والافتئات على صلاحياتها الحصرية . على الرغم من كون الجهات المشار لها انفاً اعلم وادري من السلطة التشريعية بالأمور الكمركية المختلفة وكيفية معالجتها كونها الاكثر اختلاطاً والاقرب اتصالاً بالشارع وبالمواطنين من خلال التعامل المستمر معهم لذلك نجدهم الاكفاً في حل المشاكل الناجمة عن التطبيق العملي لنصوص القانون ، ولكن مع كل ما لديهم من مؤهلات تبقى سلطة التشريع حصرية بيد السلطة التشريعية ولا يسمح على الاطلاق لإدارة الكمارك التدخل فيها كونها ستخالف احكام الدستور وتفتأت على نصوصه بتدخلها غير الدستوري ويتطلب الامر تعديل النصوص المشار لها انفاً بالشكل الذي يلغي تدخل السلطة التنفيذية في اعمال السلطة التشريعية.

ثانياً : تخويل وزير المالية صلاحيات من اختصاص السلطة التشريعية

خولت الكثير من النصوص السلطة المالية ممثلة بوزير المالية في التصرف نيابة عن السلطة التشريعية ، وهذه النصوص هي :

١. نصت الفقرة (الثامنة عشر) من المادة (١) على ان (البضاعة الخاضعة لرسوم باهظة - البضاعة الخاضعة لرسوم مرتفعة والتي تعين لغرض الرقابة الكمركية بقرار من الوزير ينشر في الجريدة الرسمية) .

٢. نصت الفقرة (ثانياً) من المادة (٣٢) على ان (اذا لحق بالبضاعة استصناع في غير بلد المنشأ فتخضع للتعريف المطبقة على بلد المنشأ او بلد الاستصناع حسب درجة استصناعها وفق القواعد التي تحدد بقرار من الوزير) .

٣. نصت المادة (١٢٢) على ان (يجوز بقرار من الوزير، بعد استمراج رأي وزارة التجارة والجهات المختصة الاخرى ، انشاء مناطق وأسواق حرة بتخصيص اجزاء من الموانئ او الامكنة الداخلية واعتبارها خارج المنطقة الكمركية) .

٤. نصت الفقرة (اولاً) من المادة (١٤١) على ان (تستفيد السيارات المسجلة في الاقطار العربية والدول الاجنبية التي تقوم بنقل المسافرين والبضائع بينها وبين الجمهورية العراقية وغيرها من الدول من الإدخال المؤقت وفق احكام هذا القانون، بشرط المعاملة بالمثل، او احكام الاتفاقيات المعقودة لهذا الغرض .

ثانيا : لا يحق للسيارات المذكورة في الفقرة (اولا) من هذه المادة ان تقوم بالنقل الداخلي .(

ثالثا : يجوز الاستثناء من بعض احكام هذه المادة بقرار من الوزير).

٥. نصت الفقرة (اولا) من المادة (١٥١) على ان (يجوز ان تسترد جزئيا او كليا، الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب الاخرى المستوفاة من بعض المواد الاجنبية الداخلة في صنع المنتجات الوطنية وذلك عند اعادة تصديرها الى الخارج، وتعين هذه المواد بقرار من الوزير بعد الوقوف على رأي وزراء التجارة والصناعة والمعادن والصناعات الخفيفة. ثانيا: يحدد في قرار الوزير الصادر بموجب الفقرة (اولا) من هذه المادة ما ياتي:

أ. انواع الرسوم الواجب ردها والنسبة التي يجوز ردها لكل مادة.

ب. الشروط الواجب توفرها لرد هذه الرسوم).

٦. نصت المادة(١٥٢) على ان (أولا : يجوز أن تسترد جزئيا او كليا الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب الأخرى عن البضائع المعاد تصديرها بعد وضعها في الاستهلاك والتي لا يكون لها مثل في الإنتاج المحلي. ويحدد الوزير بعد الوقوف على رأي وزراء التجارة والصناعة والمعادن والصناعات الخفيفة أنواع هذه البضائع والنسبة التي يمكن ردها من هذه الرسوم والضرائب والشروط التي يتم بموجبها تطبيق هذا الحكم.

ثانيا: تسترد الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب الأخرى عن البضائع المعاد تصديرها لاختلاف في مواصفاتها ضمن الشروط والمدد والتحفظات التي تحددها ادارة الكمارك) .

٧. نصت الفقرة (ج) من المادة (١٥٦) على ان (ما يرد للاستعمال الشخصي مع التقيد بإجراءات المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية للموظفين الإداريين من غير العراقيين العاملين في البعثات الدبلوماسية او القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر، بشرط ان يتم الاستيراد خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء، ويجوز تمديد هذه المدة الى ستة أشهر أخرى بموافقة وزارة الخارجية) .

٨. نصت المادة ١٦٢ على ان (أولا : باستثناء السيارات، تعفى من الرسوم الكمركية وغيرها من الرسوم والضرائب المواد الآتية :

١. الأمتعة الشخصية والأدوات والأثاث المنزلي، الخاصة بالعراقيين والأشخاص القادمين للإقامة في العراق.

٢. الهدايا والأمتعة الشخصية والأدوات الخاصة بالمسافرين المعدة للاستعمال الشخصي.

٣. الأثاث والأمتعة الشخصية التي سبق تصديرها عندما تعاد مع أصحابها الذين يعتبر محل إقامتهم الأصلي في الجمهورية العراقية.

ثانياً - تدفع عن البضائع التي صدرت مؤقتاً لإكمال صنعها أو إصلاحها أو لأي غرض آخر، الرسوم الكمركية والضرائب الأخرى ضمن الحدود التي ينص عليها بقرار من الوزير) .

٩. نصت المادة (١٦٣) على ان (أولاً - مع اشتراط استرداد الضرائب التي سبق ردها عند

التصدير يعفى من الرسوم الكمركية وغيرها من الرسوم الأخرى ما يأتي:

أ-البضائع المعادة التي تثبت بصورة صريحة ان منشأها محلي.

ب-البضائع والأغلفة التي اكتسبت الصفة المحلية بدفع الرسوم والضرائب عنها والتي ستصدر مؤقتاً ثم يعاد استيرادها.

ثانياً - تدفع عن البضائع التي صدرت مؤقتاً لإكمال صنعها أو إصلاحها أو لأي غرض آخر، الرسوم الكمركية والضرائب الأخرى ضمن الحدود التي ينص عليها بقرار من الوزير.

١٠. نصت المادة (١٦٤) من قانون الكمارك العراقي على ان (تعفى من الرسوم الكمركية وغيرها من الرسوم والضرائب الأخرى ضمن الشروط والتحفظات التي يحددها الوزير، المواد الآتية :

أولاً : العينات التجارية .

ثانياً : المؤن ومواد الوقود وزيوت التشحيم وقطع الغيار والاحتياجات اللازمة لسفن أعالي البحار والطائرات وكذلك ما يلزم لاستعمال ركابها وملاحيها في رحلاتها الخارجية، وفي حدود المعاملة بالمثل .

ثالثاً :

١١. نصت المادة (١٦٥) على ان (أولاً : تعفى من الرسوم الكمركية ومن الرسوم والضرائب

الأخرى الهبات والتبرعات والهدايا الواردة الى الجهات التالية، التي تعدُّ من مستلزمات تنفيذ منشأتها وتجهيزها وممارسة مهامها :

أ. الجوامع والمساجد والكنائس والأديرة ودور العبادة الأخرى .

ب. الجامعة ومعاهد التعليم والمدارس ورياض الأطفال ودور الحضانة.

ج. الميائتم والملاجئ ومراكز رعاية العجزة والمكفوفين والمعوقين والجمعيات الخيرية.

د. المستشفيات والمستوصفات والمراكز الصحية ، الحكومية او التابعة لجهات خيرية التي تقدم خدماتها مجاناً.

هـ . وسائل تاهيل وتنقل العاجزين والمعوقين للأشخاص والمؤسسات المختصة ضمن الشروط التي تضعها وزارة الصحة.

و . مؤسسات وفرق إطفاء الحرائق التابعة لدوائر الدولة والقطاع الاشتراكي .

ثانياً : يحدد بقرار من الوزير مدى شمول الإعفاء المنصوص عليه في الفقرة (أولاً) من هذه المادة والاستثناءات منه والشروط الواجب توفرها لمنحه) .

١٢. نصت المادة (١٦٩) على ان (أولاً: تخضع البضائع التي توضع في الساحات والمخازن والمستودعات والمناطق الحرة التي تديرها الدائرة الكمركية لرسوم وأجور الخزن والعتالة والتأمين والخدمات الأخرى التي تقتضيها عمليات خزن البضائع وحمايتها، ولا يجوز بأي حال من الأحوال ان تتجاوز أجور الخزن الواجب دفعها نصف قيمة البضاعة .

ثانياً : يمكن إخضاع البضائع لرسوم وأجور الترخيص والتزوير والختم والتحليل وجميع ما تقدمه الدائرة الكمركية من خدمات أخرى .

ثالثاً: تحدد بقرار من الوزير الرسوم والأجور المشار إليها في الفقرتين أولاً وثانياً من هذه المادة وشروط استيفائها وحالات تخفيضها والإعفاء منها.

رابعاً : تحدد بقرار من الوزير أثمان المطبوعات التي تقدمها ادارة الكمارك لأصحاب العلاقة) .

استقر الرأي عندنا ان قانون الكمارك قد أشار في كثير من نصوصه إلى انتهاكات دستورية تتعلق بمبدأ قانونية الضريبة ، مع اختلاف في نوع الانتهاك الدستوري الحاصل ، فالنصوص المشار لها أنفاً قد خولت وزير المالية صلاحيات تدخل في نطاق عمل السلطة التشريعية وهي تتشابه مع الانتهاك الأول الذي خول ادارة الكمارك ممثلة بمديرها العام الكثير من الصلاحيات التي تعد حصرية للسلطة التشريعية .

فتحديد البضاعة الخاضعة للضريبة الكمركية او للاستصناع او إنشاء منطقة حرة او الاستثناء من شروط الإدخال الكمركي المؤقت او إعادة مبالغ الرسوم الكمركية او إعفاء ما يرد للاستعمال الشخصي لموظفي الممثلات الأجنبية من الضريبة ، لا يمكن بأي حال من الأحوال ان يكون من صلاحيات الوزير المختص ، اذ ان القانون بهذا الحال منح صلاحيات لمن لا يستحقها قانوناً منتهاكاً بذلك أحكام الدستور العراقي النافذ وتحديداً المادة (٢٨) بفقرتها الأولى والتي وضعت

الحجر الأساس لآلية التشريع الضريبي المتفق وأحكام الدستور. فلا صلاحية مخولة أو مفوضة لأن بالتفويض أو التحويل سيصار الى أعراض المشرع عن مباشرة ولايته الأصلية في فرض الضريبة ناقلاً كل مسؤولياتها الى الوزير المختص مخالفاً بذلك نص المادة (٢٨) من الدستور العراقي^(٢٣) على الرغم من ان ممارسة هذه الصلاحيات هي أفضل بالنسبة للوزير كونه الأكثر احتكاكاً بهذه الأمور والتي تتطلب أحياناً سرعة اتخاذ القرار المناسب ، إلا ان جمود النص الدستوري في مجال تشريع الضرائب وعدم ذكر إمكانية تخويله أو تفويضه يجعل من العسير الحديث عن دستورية النصوص القانونية المشار لها أنفاً في قانون الكمارك العراقي وهي بذلك تضرب صفحاً عن الشرعية الدستورية مما يستوجب معه التدخل التشريعي لغرض إلغائها وتصحيح مسار قانون الكمارك العراقي أو الانتظار لحين تقديم ذي مصلحة أو مؤسسة حكومية الطعن الدستوري بهذه الأحكام لنرى ما هو موقف المحكمة الاتحادية من هذه النصوص وكيف ستعالج الانتهاك الدستوري ضمن الأحكام القضائية الصادرة عنها . وعلى كل حال فأن بقاء النصوص بهذا الشكل مساس بالدستور العراقي النافذ ويتطلب الامر التداخل التشريعي والقضائي لحسم الموضوع لصالح الدستور.

ثالثاً : تدخل بعض الوزارات في منح الإعفاء من الضريبة الكمركية

نصت المادة (١٥٦) من قانون الكمارك النافذ على ان :

أولاً : يعفى من الرسوم الكمركية ومن الرسوم والضرائب ومع الإخضاع للمعاينة عند الاقتضاء بمعرفة وزارة الخارجية^(٢٤) ما يأتي :

أ- ما يرد للاستعمال الشخصي إلى رؤساء وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي العرب (من غير العراقيين) والأجانب العاملين في الجمهورية العراقية (عدا القنصل الفخري) الواردة أسماؤهم في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية وكذلك ما يرد إلى أزواجهم وأولادهم القاصرين .

ب- ما تستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات (عدا الفخرية) للاستعمال الرسمي، عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة .

ت- ما يرد للاستعمال الشخصي مع التقيد بإجراءات المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية للموظفين الإداريين من غير العراقيين العاملين في البعثات الدبلوماسية او القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر، بشرط ان يتم الاستيراد خلال ستة

أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء، ويجوز تمديد هذه المدة إلى ستة أشهر أخرى بموافقة وزارة الخارجية.

ث- المواد الاستهلاكية المستوردة من قبل موظفي الوكالات الأخصائية المذكورين بالمادة السادسة من اتفاقية الامتيازات والصيانات للوكالات الأخصائية المصدقة بالقانون رقم (٦) لسنة ١٩٥٤ والمادة الخامسة من اتفاقية الامتيازات والصيانات لهيئة الأمم المتحدة المصدقة بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٤٩ والخاصة باستعمالاتهم في حدود ما قيمته (٣٥) خمسة وثلاثون ديناراً شهرياً لكل واحد منهم .

ثانياً : يجب ان تكون المستوردات التي تعفى وفقاً للفقرة (أولاً) من هذه المادة متناسبة مع الاحتياجات الفعلية وضمن الحد المعقول وللوزير عند الاقتضاء ان يعين الحد الأقصى لبعض أنواع هذه المستوردات بناء على اقتراح لجنة من ممثلين عن وزارة الخارجية ووزارة المالية وإدارة الكمارك .

ثالثاً : يمنح الأشخاص المشمولون بالبند (ج) من الفقرة (أولاً) من هذه المادة وضع الإدخال المؤقت لسياراتهم لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات قابلة للتمديد بناء على موافقة وزارة الخارجية .

رابعاً : تمنح الإعفاءات المنصوص عليها في هذه المادة بناء على طلب من رئيس البعثة الدبلوماسية والقنصلية وفق ما يقتضيه الحال .

كما نصت المادة (١٦١) من قانون الكمارك العراقي على أن (أولاً : تعفى من الرسوم الكمركية وغيرها من الرسوم والضرائب ما يأتي :

١. ما يستورد للقوات المسلحة وقوى الأمن الداخلي من ذخائر وأسلحة وتجهيزات ومواد طبية ووسائل نقل وألبسة^(٢٥) ، سواء كان الاستيراد مباشراً أو لحسابها ، وما تستورده ادارة الكمارك من هذه المواد لتنفيذ أغراضها الرقابية .

٢. الأموال والمهمات العسكرية وغير العسكرية التي ترد إلى المنظمات الغذائية والفلسطينية وحركات التحرر العربية في العراق من قبل أية دولة عربية أو أجنبية أو إحدى الجهات أو الأشخاص المعنوية أو الطبيعية بطريق المساعدة أو الإهداء أو الشراء لاستخدامها من قبل المنظمات في العمل الفدائي بعد استحصال موافقة وزارة الدفاع .

ثانيا : تباع المستوردات المشار إليها في البند (أ) من الفقرة أولاً من هذه المادة خالصة من الرسوم الكمركية والرسوم والضرائب الأخرى ، ويجري بيعها او التنازل عنها في حالة عدم صلاحيتها للاستعمال وفق الشروط التي توضع من قبل الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص ويؤول ثمن البيع إلى الخزينة .

يتضح من النصين السابقين ان المشرع الضريبي منح بعض الوزارات سلطة مباشرة بعض التصرفات ذات الطبيعة القانونية مثل منح الإعفاءات الضريبية للدبلوماسيين او تمديد الإعفاءات لمدة إضافية او تقدير الحاجة الفعلية للمواد المعفاة قبل تقرير شمولها به وكذلك منح سلطات لوزارتي الدفاع والداخلية في مجال الإعفاء من الضريبة او غيرها من الصلاحيات. وكل ذلك يجعل من هاتين الوزارتين القوة الحقيقية صاحبة السلطة في تقرير الإعفاءات الضريبية فوزارة الخارجية هي صاحبة الاختصاص في تحديد من المشمول بالتمتع بالإعفاء الضريبي او تكون لها السلطة في تمديد مدة الإعفاء ، كما وان وزارتي الدفاع والداخلية هما اللتان تقرران من المشمول بالإعفاء وما هي شروطه ، ولكن لو تساءلنا هل هنالك مخالفة دستورية في النصوص المشار لها ضمن قانون الكمارك العراقي النافذ ؟

نجيب على هذا السؤال بالقول ان النصوص القانونية المشار لها أعلاه قد تضمنت منح سلطات قانونية للسلطة التنفيذية متمثلة بوزارة الدفاع والداخلية والخارجية وهذه السلطات تعد مخالفة لأحكام الدستور العراقي النافذ الذي منع السلطة التنفيذية مهما كانت قريبة من عمل الضرائب من التدخل في هذه الشؤون الضريبية ، فكل حديث عن سلطات لغير السلطة التشريعية في مجال فرض الضريبة او تعديلها او التدخل في شؤون الجباية او الإعفاء من الضريبة يعد مخالفاً لأحكام الدستور إذا لم تمارسه السلطة التشريعية حتى وان كان بتفويض او تخويل منها ولا يهم بعد ذلك ان كان الظرف عادياً او استثنائياً ، كون الدستور قرر مبدأ القانونية بجمود مطلق لا مجال للتوسع في تفسيره او تأويله .

عليه واستناداً لما تقدم فإن النصوص المشار لها أنفاً تعد مخالفة لأحكام الدستور بسبب التدخل السافر من قبل السلطة التنفيذية في مجالات قرر الدستور إبقائها بيد السلطة التشريعية دونما مجال لتفويض السلطة التي فوضها الشعب لنوابه بل قصر ممارستها وحصرها بيدهم دون غيرهم كما أسلفنا . ومن ثم وجب على المشرع او القضاء الدستوري التدخل لمعالجة هذا الانتهاك وإعادة الهبة لمبدأ قانونية الضريبة المقرر في المادة (٢٨) من الدستور .

رابعا : منح مجلس الوزراء سلطة تعديل الرسم الكمركي

نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٢) من قانون التعريفية الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ لمجلس الوزراء بناء على طلب من وزير المالية الاتحادي تعديل الرسم الكمركي المنصوص عليه في جدول تعريفية الرسوم الكمركية والروزنامة الزراعية الملحق بهذا القانون في الأحوال الطارئة لضرورة اقتصادية ونقدية تستدعي اتخاذ إجراءات الحماية أو المعاملة بالمثل).

أجاز هذا النص لمجلس الوزراء بناء على طلب من الوزير المختص (وزير المالية) ان يعدل الرسم الكمركي المنصوص عليه إذا ما حدثت أحوال طارئة بشرط ان تكون اقتصادية او نقدية تتطلب القيام بإجراءات الحماية أو تنفيذاً لمبدأ المعاملة بالمثل .

ان المتمعن بهذا النص يجد فيه انتهاكاً صارخاً للدستور من خلال الاعتداء على مبدأ قانونية الضريبة فلو تجاوزنا جدلاً الخلاف الفقهي حول اعتبار ما يفرض من أموال نتيجةً لتجاوز الحدود الإقليمية دخولاً أو خروجاً هو ضريبة أو رسماً ، إلا ان موضوع تدخل مجلس الوزراء في تعديل هذه الفريضة هو كارثة تجاه قانونية الضريبة التي لطالما حرص عليه الدستور وسعى لحمايته . فكيف يعقل أن يصدر قانون من مجلس النواب يجيز لمجلس الوزراء التدخل في أعمال تعد من اختصاصاته الحصرية . فان كان يعلم هذا المجلس الموقر بأن النص القانوني فيه مخالفة دستورية وتم تشريعه فهنا وكأن مجلس النواب ساعد على خرق الدستور وضرب أحكامه عرض الحائط ، أما اذا غفل عن الانتباه وتحديد المخالفة كنأ أمام مشكلة أخرى وهي أين دور مجلس النواب وأين دور اللجان المشكلة فيه وما فائدة التضخم الكبير في عدد مستشاريه؟.

من كل ما تقدم نقول ان نص الفقرة (أولاً) من المادة (٢) من قانون التعريفية الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ تخالف أحكام الدستور وتضرب صفحاً عن أحكامه ومن ثمَّ وجب إلغاؤها او تعديل أحكامها بالشكل الذي يسمح باقتراح التعديل من الوزير المختص ، أما بالنسبة لممارسة التعديل فتكون للسلطة التشريعية حصراً بالشكل الذي لا يسمح معه بالتجاوز على اختصاصاتها المحددة في المادة (٦١) من الدستور والتي حددت اختصاص مجلس النواب بتشريع القوانين الاتحادية والتي منها القوانين الضريبية او الرسوم التي أصبحت من صلاحيات السلطة التشريعية. من جانب اخر فقد نصت الفقرة (ثانياً) من المادة (٢) من قانون التعريفية الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ النافذ على ان (يفرض رسم كمركي على البضائع المستوردة غير الواردة في جدول تعريفية الرسوم الكمركية بنسبة لا تزيد على (٢٠%) من قيمتها ولمجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية الاتحادي تعديل هذه النسبة لنفس الأسباب الواردة في البند - أولاً - .

يفهم من هذا النص ان المشرع فرض على البضائع التي اغفل ذكرها في جدول التعريفية الكمركية سعراً نسبياً (٢٠%) من قيمتها ، بالإضافة الى ان المشرع قرر صلاحية مجلس الوزراء في تعديل الرسم الكمركي زيادةً أو نقصاناً حسب ما يراه المجلس الموقر . ولنا على هذا النص الملاحظات التالية :

١. لا توجد صلاحية لمجلس الوزراء في تعديل جدول التعريفية الكمركية ذلك ان هذا الموضوع من اختصاصات مجلس النواب استناداً لأحكام الدستور بموجب المواد (٦١) بدلالة المادة (٢٨) التي توجب ان يكون فرض الضريبة بقانون صادر من السلطة التشريعية المختصة .

٢. ان المشرع قرر مبدأً في غاية الأهمية ، اذ بين ان الأصل في الضرائب هو الفرض سواء ذكرها المشرع صراحة أو أغفلها وليس كما هو معروف في المجالات القانونية الأخرى مثل قانون العقوبات الذي يقرر ان كل فعل لم يذكره القانون ولم يحدد له عقوبة فهو عمل مباح. والدليل على ذلك ان المشرع قرر سعراً نسبياً ثابتاً على كل ما لم يرد ذكره في جدول التعريفية الكمركية الملحق بقانون التعريفية الكمركية النافذ.

٣. وضع المشرع العراقي ان زيادة أو نقصان السعر الضريبي المقرر هو إجراء مؤقت ينتهي بزوال الأسباب الموجبة له .

من كل ما تقدم نقول ان المشرع الضريبي هو من انتهك الدستور من خلال منح صلاحية تعديل الرسوم الكمركية لمجلس الوزراء وقد يكون هنالك سببٌ لذلك ، فإما ان يكون هذا القانون مقترح من قبل السلطة التنفيذية استناداً لأحكام الفقرة (أولاً) من المادة (٦٠) من الدستور والتي بينت ان (مشروعات القوانين تقدم من رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء)^(٢٦) وهذا يعني ان السلطة التنفيذية تحاول منح نفسها بعض الصلاحيات التي تراها مناسبة حتى لو كانت مخالفة للدستور فهي آمنة مطمئنة كون هذه القوانين ستنال شرف الشرعية الدستورية حتى لو أبطلت بعد حين. فالثابت ان الأحكام الدستورية الملغية للقوانين المالية المخالفة للدستور او تعديلات السلطة التشريعية لن تلغي تلك القوانين بأثر رجعي وإنما ستلغى من تأريخ صدور الحكم القضائي الدستوري او من تاريخ نفاذ القانون المعدل او الملغى .

او يكون القانون مقدم من قبل مجلس النواب العراقي وتضمن هذه الانتهاكات وتلك كارثة قانونية أخرى فكيف نطمئن لمجلس يشرع القوانين ولا يكلف نفسه بإحالة مقترح القانون الى مختصين بالشؤون الدستورية لضمان عدم انتهاكه للدستور النافذ . وفي كلتا الحالتين هنالك أزمة ثقة

دستورية بين ما يُشرع اياً كانت الجهة التي اقترحت او صوتت عليه وبين الدستور الذي لطالما كُثرت انتهاكاته .

الفرع الثاني: خرق مبدأ المساواة أمام الضريبة الكمركية

نص قانون الكمارك النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل على انه (تطبق التعريفية النافذة على البضائع الخاضعة لرسم نسبي (قيمي) وفق الحالة التي تكون عليها، أما البضائع الخاضعة لرسم نوعي (مقطوع) فيستوفى عنها ذلك الرسم كاملاً بصرف النظر عن حالتها)^(٢٧) .

يتضح جلياً ان المشرع اخذ بنوعين من الأسعار ، الأول هو سعر نسبي أو قيمي الذي يكون بنسب ثابتة لا تتغير مهما زادت البضاعة الخاضعة للضريبة أو نقصت مثل فرض ضريبة بنسبة ثابتة على العدد المقرر ، والثاني بسعر نوعي أو مقطوع يعتمد مبلغاً محدداً كألف دينار لكل كيلو او لتر ، وفي حقيقة الأمر ان في كلا النوعين من الرسوم المدفوعة مخالفة لمبدأ المساواة كونهما يعتمدان المساواة النظرية وليست الحقيقة من خلال الاهتمام بالمقدرة التكليفية للمكلف . وعند مراجعتنا للجدول الرسوم الكمركية والروزنامة الزراعية الملحق بقانون التعريفية الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ وجدنا انه يتكون من (٤١٣) وثلاثة عشر صفحة ومثبت فيها عدد كبير من البضائع ومقابلها السعر النسبي المفروض عليها ، فأن كان جدول التعريفية الكمركية والروزنامة الزراعية مقرر بسعر نسبي ثابت كل حسب نوع البضاعة ، فان الأمر لا يخلو من انتهاك لمبدأ المساواة لأن المشرع في هذه الحالة لن يعتمد على التصاعد الضريبي في السعر الضريبي المقرر على الاستيراد وهو في هذا المجال يخسر الزيادة التي يمكن ان تحصل في اعتماد السعر التصاعدي عند فرض الضريبة لما يحققه من زيادة وارادات الخزينة العامة .

من كل ما تقدم نقول ان جدول تعريفية الرسوم الكمركية والروزنامة الزراعية الملحق بهذا القانون إنتهك أحكام المادة (١٤) من الدستور من خلال مخالفته لمبدأ المساواة عند فرض الضرائب ، كونه اعتمد على السعر النسبي واهمل السعر التصاعدي الذي يعد المنهاج الصحيح في المعاملة الضريبية الخاصة بالمكلفين ومن ثمَّ وجب تدخل المشرع في تصحيح الأوضاع القانونية المخالفة للدستور من خلال تعديل هذه النصوص او الغائها. او نهوض المحكمة الاتحادية العليا لإلغاء المخالفات الدستورية ، فهي الرقيب الدستوري الذي يصحح الأوضاع القانونية التي تجاوزت فيها السلطة التشريعية ما يجب ان يصدر عنها متفقاً مع احكام الدستور .

هذا بالإضافة الى نص الفقرة (ثانياً) من المادة (٢) من قانون التعريفية الكمركية على ان (يفرض رسم كمركي على البضائع المستوردة غير الواردة في جدول تعريفية الرسوم الكمركية

بنسبة لا تزيد على (٢٠%) من قيمتها ولمجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية الاتحادي تعديل هذه النسبة لنفس الأسباب الواردة في البند -أولاً) .

اذ لم يستفد المشرع الضريبي العراقي من التصاعد في سعر الضريبة ضمن أحكام قانون التعريف الكمركية وفوت على الخزنة العامة فرصة كبيرة تتمثل في ضياع مبالغ مالية كبيرة ، ومن ثمَّ فإن المشكلة الأهم والتي تهمنا ان المشرع ومن خلال اعتماده على السعر الضريبي النسبي ينتهك أحكام الدستور من خلال التجاوز على مبدأ المساواة مما يتطلب الأمر تعديل هذه الأحكام او ان تلغى بالشكل الذي تصح من خلاله الأحكام المتعارضة مع الدستور النافذ .

المبحث الثاني الانتهاكات الدستورية في ضريبة المبيعات

نتناول في هذا المبحث مفهوم ضريبة المبيعات باعتبارها ضريبة غير مباشرة قُدرت بموجب قرار صادر من السلطة التشريعية المنحلة (مجلس قيادة الثورة) ، ونبين كذلك اذا ما وردت فيها أحكاماً تخالف الدستور العراقي النافذ وكل ذلك في مطلبين ، نتطرق في الأول للتعريف بضريبة المبيعات ونخصص المطلب الثاني للمخالفات الدستورية الواردة ضمن احكام هذا القانون

المطلب الأول: التعريف بضريبة المبيعات

فرضت ضريبة المبيعات لأول مرة في العراق بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧^(٢٨) بنسبة مئوية ثابتة مقدارها (١٠%) على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى^(٢٩). وتكون ادارة المرافق السياحية مسؤولة عن جباية ضريبة المبيعات وتحويلها شهريا إلى وزارة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه^(٣٠) .

ويلاحظ على هذا القرار ان المشرع حدد الجهات المشمولة بالقرار وهي المطاعم والفنادق ذات الدرجة الممتازة والأولى ، إلا قانون الموازنة الاتحادية لعام ٢٠١٥ قد شمل كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (٢٠%) من قيمة الكارت وبنسبة (١٥%) على شراء السيارات بكافة أنواعها ، كما وتفرض ضريبة بنسبة (٣٠٠%) على شراء السكاكر والمشروبات الكحولية^(٣١). وهذه الإضافة ستعيدنا الى نفس المشكلة التي تحدثنا عنها سابقاً من حيث كون قانون الموازنة الاتحادية هو قانون مؤقت عمره التشريعي لا يتجاوز السنة ومن ثمَّ سنتساءل عن مصير هذه القوانين عقب صدور قانون الموازنة الاتحادية لعام ٢٠١٦ ؟ بمعنى هل ستلغى هذه

القوانين المرتبطة بوجود قانون الموازنة الاتحادية لعام ٢٠١٥ م سيستمر العمل بها في السنين اللاحقة .

على كل حال فقد صدرت تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم (٥) لسنة ٢٠١٥ وحددت التعاريف الأساسية لتوضيح المشمولين بهذا القانون من حيث تعريف الضريبة والمشمولين بها والواقعة المنشئة للضريبة^(٣٢) كما حددت هذه التعليمات نسب فرض الضريبة حسباً مقرر في قانون الموازنة الاتحادية لعام ٢٠١٥^(٣٣).

المطلب الثاني : المخالفات الدستورية في قانون ضريبة المبيعات

وردت بعض الانتهاكات الدستورية في قانون ضريبة المبيعات وكذلك التعليمات الخاصة بفرض وجباية هذه الضريبة ، اذ على الرغم من ان احكام هذا القانون صدرت في ظلال احكام الدستور العراقي النافذ وكذلك سلطان المحكمة الاتحادية العليا ، الا ان الكثير من احكامه كانت لتختلف مع الدستور وهي حسب رايانا تتمثل بالآتي :

الفرع الأول : انتهاك مبدأ قانونية الضريبة

نصت الفقرة (أ) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ على ان (فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (٢٠%) من قيمة الكارت ونسبة (١٥%) على شراء السيارات بكافة أنواعها... وعلى وزارة المالية إصدار التعليمات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الفقرة في عموم العراق)^(٣٤).

الواضح من هذا النص ان المشرع العراقي قد قرر فرض ضريبة المبيعات على كارتات الهاتف النقال وشبكات الانترنت وكذلك على شراء السيارات بكافة أنواعها ، والذي يهمننا من هذا النص ان المشرع اوجب وبصورة عامة فرض الضريبة على شراء السيارات ، دون تحديد للكيفية التي سيتم بها الشراء هل هي من داخل العراق ام من خارجه ، فهذا النص مطلق وهو يجري على إطلاقه كما هو ثابت^(٣٥). ولكن ما حصل في التعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات انه جاء بنص مخالف لهذا العموم المنشود في قانون الموازنة العامة الاتحادية ، فقد نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٤) من التعليمات المشار لها أنفاً على ان (تفرض ضريبة مبيعات على استيراد السيارات بنسبة (١٥%) خمس عشرة من المئة من قيمة البضاعة المثبتة على التصريحة الكمركية على ان تتم جبايتها من الوحدات الضريبية في المنافذ الحدودية^(٣٦) كافة كأيراد نهائي لصالح الهيئة العامة للضرائب) .

فالنص الأول- قانون الموازنة العامة الاتحادية- فرض الضريبة صراحةً على عمليات شراء السيارات بصورة مطلقة الا ان التعليمات قد خصصت فرض الضريبة على عملية الاستيراد فقط دون غيرها . ولنا على هذا التخصيص الملاحظات القانونية الآتية :

١. ان فيه مخالفة صريحة لمبدأ القانونية الذي قرر صراحة شمول عملية شراء السيارات بالضريبة على المبيعات المقررة بموجب القانون رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧.

٢. فيه اهدار لموارد مالية من الممكن ان تفك الاختناق عن الموازنة العامة للدولة من خلال توسيع مصادر التمويل ، ذلك ان عملية الشراء سواء كانت من الداخل او الخارج ستوفر موارد مالية اوسع مما لو تم تقييدها خطأً بالشكل الذي يحجم هذه الموارد .

٣. من الثابت ان الضريبة الكمركية تفرض على عملية استيراد السيارات حسب قانون التعريفية الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ ، فلا يمكن فرض ضريبة المبيعات على عمليات الاستيراد التي قرر المشرع أساساً فرض الضريبة الكمركية عليها .

٤. جاءت الفقرة (ثامناً) من المادة (١) من تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات على ان (شراء السيارات - استيراد السيارات بأنواعها كافة) . ونظن ان هنالك خطأ واضحاً في التفسير لأن الشراء يختلف عن عملية الاستيراد ومن ثمَّ فإن وزارة المالية ومن خلال هذه التعليمات قد فوتت الكثير من الموارد المالية على الدولة من خلال تضيق تطبيق ضريبة المبيعات وقصرها على عمليات الاستيراد فقط .

بناءً على ما تقدم نقول ان تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم (٥) لسنة ٢٠١٥ قد تضمنت مخالفة لمبدأ القانونية من حيث مجيئها بأحكام لم تأت بها النصوص القانونية الواردة في قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠١٥ . عليه وجب تعديل هذه التعليمات بالشكل الذي يتفق مع هذا القانون .

الفرع الثاني: انتهاك مبدأ المساواة

عند مراجعة قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ ، نجد ان هنالك بعض النصوص التي يجب مناقشتها لبيان مدى موافقتها للدستور ومدى انتهاكها لأحكامه .

فقد نصت الفقرة (أ) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة الاتحادية على ان (فرض ضريبة المبيعات على كارتات تعبئة الهاتف النقال وشبكات الانترنت بنسبة (٢٠%) ، من قيمة الكارت وبنسبة (١٥%) على شراء السيارات بكافة أنواعها وتذاكر السفر و(٣٠٠%) على السكائر والمشروبات الكحولية) .

فالمترشح عن هذا النص ان المشرع العراقي قد قرر سعراً ضريبياً نسبياً على كارتات الهاتف النقال بالشكل الذي يتساوى فيه مستخدمو هذه الخدمات كافة فلا تمييز بين مستخدم وآخر ومن ثمّ فإن الحديث عن المساواة النظرية من الوضوح بالشكل الذي لا يتطلب معه أي نقاش . ولكن ، وعلى الرغم من عدم إمكانية التفرقة بين مستخدم وآخر من حيث تبيان الظروف العائلية وحجم النفقات التي ينفقها لضمان معيشته الشخصية . إلا أن أبقاء فرض الضريبة بالشكل نسبي ثابت سيخلق حالة من عدم المساواة الحقيقية بين المستخدمين (المكافين) ، اذ من الممكن ان يقرر المشرع الضريبي سعراً تصاعدياً على فئة كارت الهاتف النقال فعلى سبيل المثال يقرر المشرع الضريبي سعراً ضريبياً تصاعدياً وحسب الجدول الآتي :

التسلسل	فئة الكارت	نسبة الضريبة
١	٥٠٠٠	٥%
٢	١٠٠٠٠	١٠%
٣	٢٥٠٠٠	١٥%
٤	١٠٠٠٠٠	٢٠%
٥	١٠٠٠٠٠ وأكثر	٢٥%

فالذي يمكن الاستفادة منه في هذا المقام ان فرض الضريبة بسعر تصاعدي على المكلف سيحقق مكسباً ضريبياً إضافياً من خلال زيادة موارد الدولة المتحققة من هذا الفرض بالإضافة إلى مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف ، إذ ان استخدام كارتات التعبئة الكبيرة دليل على مقدرة مالية أعلى من الذي يستخدم كارتات التعبئة المنخفضة. هذا بالإضافة إلى إمكانية استخدام نفس الأسلوب بالنسبة لخدمات الانترنت من حيث استخدام السعر التصاعدي .

اما بالنسبة للسكائر والمشروبات الكحولية فان السعر النسبي كان مرتفعاً جداً وهو تعبير عن رغبة المشرع في الحد من تعاطي هذه المنتجات لما فيها من ضرر كبير على المستهلك^(٣٧).

من كل ما تقدم نعيد القول ها هنا تارة أخرى ونؤكد ان استخدام الضريبة النسبية يخالف مبدأ المساواة في معاملة المكلفين وكذلك يخالف مبدأ العدالة الضريبية ، فالأصل ان التصاعد في فرص الضرائب يحقق مكاسب مالية من حيث زيادة حصيلة الضرائب كلما زاد استخدام المصادر التي قرر المشرع فرض الضريبة عليها^(٣٨). أما بالنسبة للحديث عن العدالة الضريبية فإن الأمر

شبه مستحيل لأنه لا يمكن بأي حال من الأحوال معرفة الشخص المكلف بدفع الضريبة بالنسبة لتعبئة كارتات الهاتف النقال أو مستخدمي شبكات الانترنت لأن المعاملة هنا لا يمكن ان تصل إلى مستوى النزول إلى شخصية المكلف والتعرف على ظروفه العائلية بل سيقوم المشرع الضريبي بحاسبة مروجي هذه الخدمات ويبقى الاستقطاع الضريبي وآليته موضوع بين المكلف والشركة ، لذلك يلاحظ عدم وجود اي مراعاة للظروف الشخصية للمكلف الضريبي في هذا المجال لأن الدولة تأخذ صافي الضريبة . اما بالنسبة لشراء تذاكر السفر فأن الامر يعد اما دليلاً على الامكانية المادية للمكلف الضريبي او يكون الامر دليلاً على رغبة الشخص في البحث عن فرص عمل جديدة ، ومن ثم فأن الدولة تستطيع فرض سعر ضريبي مناسب ، وبالنسبة للمشروبات المشروبات الروحية والسكائر ، فان هذه الامور تعد كمالية ويمكن للمشرع ان يفرض عليها اسعاراً ضريبية عالية لغرض الحد من استخدامها لما فيها من مضرة على صحة الانسان والمجتمع . ونؤيد ارتفاع الاسعار بهذا الخصوص ولا مجال للنظر للاحوال الشخصية والظروف العائلية للمكلف ضمن هذا الاطار وكان من الاجدر بالمكلف ان ينظر الى عائلته وظروفها المعيشية قبل التفكير بتناول المشروبات الكحولية او السكائر ضماناً للعدالة الاجتماعية المنشودة التي وجب احترامها وتقديسها^(٣٩).

المبحث الثالث

الانتهاكات الدستورية في قانون ضريبة إعادة إعمار العراق

قرر الحاكم المدني الأمريكي في العراق فرض ضريبة إعادة إعمار العراق بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقت ذي الرقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣^(٤٠) فقد نصت الفقرة (١) من القسم (١) من الامر سالف الذكر على ان (تستحدث بموجب هذا الأمر ضريبة إعادة اعمار العراق وتفرض هذه الضريبة رغم ما ورد في الأمر رقم (١٢) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة بخصوص تعليق الضرائب أو الرسوم أو التكاليف أو الاقتطاع الضريبي أو الرسوم التعريفية الجمركية ورغم ما ورد في هذا الشأن في إي أمر آخر تكون السلطة أصدرته) وتفرض الضريبة على إجمالي قيمة البضائع الكمركية التي يتم تحديدها وفقاً للأسلوب الدولي المتبع لتقدير القيمة الجمركية للبضائع ، وتكون هذه القيمة ، لغرض تقدير هذه الضريبة ، هي قيمة البضائع الخاضعة لضريبة إعادة الأعمار^(٤١). وتعد هذه الضريبة من الضرائب النسبية المفروضة بسعر ثابت على المكلفين .

هذا مع ضرورة الإشارة إلى أن هذا القانون قد قرر جملة من الإعفاءات التي قد تقلل من قيمة الضريبة بحد ذاتها^(٤٢) ، كون مسمى الضريبة هو لإعادة إعمار العراق ولكن وجدنا من الاستثناءات الكثير التي من شأنها أن تنتهك بعض المبادئ الدستورية التي سنتناولها تباعاً :

المطلب الأول : عدم تنزيل تكاليف البضاعة المستوردة

فرضت هذه الضريبة كما يشير قانونها على إجمالي قيمة البضائع الكمركية وفقاً للأسلوب الدولي المتبع لتقدير القيمة الكمركية للبضائع ، وفي هذا الأمر انتهاك لمبدأ العدالة الضريبية إذ كيف يعقل أن تفرض ضريبة دون الأخذ بنظر الاعتبار تكاليف الحصول على هذه البضائع وتنزيلها لغرض الوصول إلى الربح الصافي المتحقق من هذه التجارة . فالعدالة الضريبية تقتضي إشعار المكلف الضريبي بالإنصاف في تعاملات الدولة معه ، وإلا كان الأمر سبباً للتهرب الضريبي وتدمراً واضحاً منه ، قد يفقد الدولة مصدراً مهماً من مصادر التمويل إذا ما جارت عليه بظلمها من خلال توسيع دائرة الفرض وانعدام دائرة السماحات والتتزيلات التي تراعي من خلالها المقدرة التكيفية للمكلف الضريبي .

عليه وجب على المشرع إعادة النظر في هذه الضريبة من خلال تقرير مبدأ التتزيلات ومراعاة ظروف المكلف الشخصية عند تحديد أحكام هذه الضريبة .

المطلب الثاني : تحديد سعر نسبي في فرض الضريبة

نصت الفقرة (٣) من القسم (١) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣ على أن (تفرض ضريبة إعادة الأعمار على البضائع بنسبة ٥ % من قيمتها الخاضعة للضريبة ولا يستخدم مردود هذه الضريبة إلا لمساعدة الشعب العراقي على إعادة بناء العراق ودعم جهوده في هذا الصدد ينتهي العمل بهذه الضريبة ولا تحصل قيمتها بعد مرور عامين من نفاذ هذا الأمر) .

على أن هذا النص أن المشرع حدد سعراً نسبياً كضريبة لإعادة إعمار العراق وفي هذا الأمر انتهاك لمبدأ المساواة بين المكلفين ، فالمقدرة التكيفية تزداد كلما زادت قيمة البضائع المستوردة والعكس صحيح ، فالمفروض أن تكون العلاقة بين السعر الضريبي وقيمة البضائع طردية ، يزداد السعر الضريبي كلما زادت قيمة البضائع المستوردة ، وهو ما يحقق المساواة الحقيقية بين المكلفين ذوي المراكز القانونية المتماثلة ، عليه واستناداً وجب على المشرع الضريبي تعديل السعر المعتمد في ضريبة إعادة إعمار العراق ليكون تصاعدياً لضمان مبدأ المساواة بين المكلفين . بمعنى آخر لو استخدم المشرع الضريبي في حينها (بول بريمر) الضريبة التصاعدية في المنهج المتبع لإعادة إعمار العراق لكان قد وفر للدولة مبالغ ضريبية

عالية كتيارات نقدية اضافية تخدم العراق في عمليات البناء والاعمار ، فلو استخدم مثلا نظام الكمية في تقرير السعر الضريبي التصاعدي على النحو الآتي :

ت	الكمية المستوردة (الطن)	السعر الضريبي
١	١٠ نزولاً	٥%
٢	اكثر من ١٠ لغاية ٢٥	٧%
٣	اكثر من ٢٥ لغاية ٥٠	١٠%
٤	اكثر من ٥٠ لغاية ١٠٠	١٥%
٥	اكثر من ١٠٠ لغاية ٢٠٠	٢٠%
٦	اكثر من ٢٠٠ فصاعداً	٢٥%

او ان يقرر المشرع استخدام نظام الجودة في البضاعة على سبيل المثال ، فالفكرة الاساسية هي اعتماد نظام التصاعد في السعر الضريبي وليس معاملة جميع المكلفين بالمساواة الشكلية من حيث اعتماد السعر الضريبي النسبي الثابت .

لذلك وجب على المشرع الوطني العراقي التدخل لتعديل الاحكام غير الدستورية في هذا القانون ومراعاة ظروف المكلف الشخصية ومصلحة الدولة ، فالسعر التصاعدي يحقق مصلحة كلا الطرفين من تقدير ظروف ذوي الدخل المحدودة وتحقيق الدولة لمورد ضريبي اعلى من خلال اصحاب الارباح العالية .

المطلب الثالث : نفاذ القانون منذ لحظة التوقيع عليه

نص القسم (٤) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة موضوع الدراسة على ان (يدخل هذا الامر حيز التنفيذ ويصبح ساري المفعول من تاريخ التوقيع عليه) . وفي هذا الأمر مخالفة صريحة لما نص عليه الدستور العراقي ضمن أحكام المادة (١٢٩) منه ، فقد نصت هذه المادة على ان (تنشر القوانين في الجريدة الرسمية ، ويعمل بها من تاريخ نشرها ، ما لم ينص على خلاف ذلك). من الثوابت التي لطالما أكدت عليها الكتب الفقهية المختصة ، ان القوانين تنفذ ابتداءً من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية ما لم ينص على خلاف ذلك ، بمعنى آخر ان القانون ينفذ من تاريخ النشر في الجريدة الرسمية او من التاريخ المحدد في القانون عقب نشره في الجريدة الرسمية^(٤٣) . ولكن لم يحدث على الإطلاق بل من المستحيل القول ان ينفذ القانون من تاريخ المصادقة عليه (التوقيع) ، ذلك لأن في الأمر مخالفة للثوابت القانونية ، فكيف نضمن علم الكافة

بالقانون إذا ما وقعه من يملك حق إصداره وإبقائه في أدراج المكاتب ؟ وهذا ما حدث في أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣ ، حيث دخل حيز التنفيذ من تأريخ التوقيع عليه في ١٩ أيلول ٢٠٠٣ ، ولكنه نشر في جريدة الوقائع العراقية في آذار ٢٠٠٤ ، فكيف يعقل ان يلتزم المكلفون بقانون علموا به بعد توقيعه بفترة تزيد عن ستة أشهر . ان هذه الحالة ليست الوحيد التي صدرت بهذه الطريقة بل ان اوامر سلطة الائتلاف المؤقتة جميعها اشارت الى نفاذ التشريع من لحظة التوقيع عليه وهو امر مخالف لما جرى عليه العمل عرفاً وقانوناً ، وان دل هذا الموضوع على شئ انما يدل على عدم عراقية جميع الاوامر الصادرة من سلطة الائتلاف المؤقتة ، بل يدل على عدم وجود اي صاحب رأي عراقي متخصص في هذا المجال، ومن ثم فإن اعراف الحرب كانت سائدة عند التوقيع على اغلب هذه القوانين. وفيها انتهاك لأحكام الدستور والثابت القانونية التي لا يمكن الاتفاق على خلافها مهما حصل^(٤٤).

الختام

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الخلق والمرسلين محمد بن عبد الله الصادق الأمين وعلى آل بيته المذهب عنهم الرجس الطيبين الطاهرين وعلى صحبه الغر الميامين الذين رضي الله عنهم ورضوا عنه أجمعين . وبعد

أما أن سهل الله وأنجزنا بحثنا الموسوم (مدى دستورية تشريعات الضرائب غير المباشرة في العراق) فلا يسعنا في نهايتها الا ان نقدم بعض الاستنتاجات والتوصيات التي نراها مناسبة والتي خلصنا إليها خلال فترة الكتابة ... وعلى النحو الآتي :-

أولاً:- الاستنتاجات

انتهينا في هذه الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:-

١. بالنسبة لقانون الكمارك العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل فقد ضم اكبر مجموعة من النصوص التي تجاوزت على مبدأ القانونية وبعض النصوص التي تكررت لحق المساواة لتجعله جزء من المنظومة غير الدستورية بسبب كثرة الانتهاكات الواردة فيه.
٢. وكذلك الحال بالنسبة لقوانين ضريبة المبيعات وضريبة إعادة إعمار العراق ، اذ تعد ضريبة المبيعات من مجموعة القوانين التي تضم أحكاماً غير دستورية .
٣. لم يأخذ المشرع الضريبي العراقي بالسعر التصاعدي في اغلب الضرائب العراقية بل اعتمد على السعر النسبي الذي يحقق مساواة نظرية بين المكلفين في ذلك الأمر انتهاك

صريح للدستور الذي لطالما نص على المساواة بين المكلفين وكذلك إرساء مبادئ العدالة الضريبية. ومن ثمَّ وجب على المشرع إعادة النظر في السعر النسبي لجميع الضرائب العراقية .

٤. لم يكن تنظيم حق التقاضي المنصوص عليه دستورياً كما يجب في قوانين الضرائب المباشرة بصورة عامة ، فيلاحظ على تشكيل المحكمة تضمنها اشخاصاً من وزارة المالية او من الهيئة العامة للكمارك وهذا يرسل رسالة غير مطمينة للمكلفين والماتلين امامها لغرض التقاضي . وهنا كان لزاماً على المشرع ان يجعل منها هيئة قضائية مستقلة ترتبط بالسلطة القضائية بشكل مباشر وتخضع لاحكامها وقوانينها .

٥. وردت بعض النصوص في اوامر سلطة الائتلاف المؤقتة ذكرت احكاماً قانونية دخيلة على النظام القانوني العراقي ، فلم يسبق مثلاً ان قرر احد القوانين نفاذه منذ لحظة التوقيع عليه ، وهذا يفرض التزامات على المكلفين دون علمهم بالتشريع .

ثانياً:- التوصيات

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

١. تعديل نصوص المواد (المادة ١ الفقرة ١٨) و(المادة ١ الفقرة ٢٠) و(المادة ٣١) و(المادة ٣٢ الفقرة ٢) و(المادة ٣٣ الفقرة ١) و(المادة ٣٧ الفقرة ٢) و(المادة ١٢٢) و(المادة ١٣٧) و(المادة ١٣٨ الفقرة ١) و(المادة ١٣٩ الفقرة ١) و(المادة ١٤٠ الفقرة ١) و(المادة ١٤١ الفقرة ٣) و(المادة ١٤٤ الفقرة ٣) و(المادة ١٥١ الفقرة ٣) و(المادة ١٥٢ الفقرة ٣) و(المادة ١٥٣) و(المادة ١٥٥ الفقرة ٢) و(المادة ١٥٦ الفقرة ١) و(المادة ١٥٦ /البند(ج) من الفقرة أولاً) و(المادة ١٦١/البند (ب) من الفقرة (اولا) و(المادة ١٦٢ الفقرة ٣) و(المادة ١٦٣ الفقرة ٢) و(المادة ١٦٣ الفقرة ٤) و(المادة ١٦٤ الفقرة ٤) و(المادة ١٦٥ الفقرة ٢) و(المادة ١٦٦ الفقرة ٢) و(المادة ١٦٩ الفقرة ٣) من قانون الكمارك العراقي النافذ بالشكل الذي يلغي أي تخويل للسلطة التنفيذية بالنسبة لفرض الضريبة والإعفاء منها ويحافظ على مبدأ القانونية ، فجميع النصوص المطلوب تعديلها تخول السلطة التنفيذية صلاحيات حصرها دستور العراق لعام ٢٠٠٥ بالسلطة التشريعية ومن ثمَّ فهذه النصوص تخالف المادة (٢٨) من الدستور العراقي النافذ .

٢. تعديل نص الفقرة (أولاً) من المادة (٢) من قانون التعريف الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ وذلك لتحويله مجلس الوزراء صلاحية تعديل الرسم الكمركي وفي الامر مخالفة

صريحة لمبدأ قانونية الضريبة المنصوص عليها في الفقرة اولا من المادة (٢٨) من الدستور العراقي .

٣. إعادة النظر بقرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) ذي رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ من خلال اعتماد عناصر شخصية الضريبة في ضريبة المبيعات من حيث تعديل نصوص القانون بالشكل الذي يلغي الانتهاكات الدستورية بالشكل الذي

٤. إعادة النظر في ضريبة إعادة إعمار العراق رقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣ بالشكل الذي يضمن تحقق مبدأ القانونية ومبدأ المساواة والعدالة الضريبية ، بل قد يتطلب الأمر في نظرنا إلغاء هذه الضريبة لأن المشرع العراقي لم يستغل جميع مدخولات الأفراد وفرض الضريبة عليها ولو أعاد النظر بالنظام الضريبي لما احتاج لفرض ضرائب لإعادة إعمار العراق لأن الموضوع يتطلب إعادة إعمار النظام الضريبي بالكامل وهو ما لم ينظر إليه المشرع الضريبي العراقي منذ عقود خلت .

هوامش البحث

(١) نتج بعض التشريعات المالية إلى إطلاق تسمية الرسوم الكمركية على الضرائب الكمركية أي الضرائب الموصوفة بالرسوم مثل قانون الكمرك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل فقد نصت الفقرة (٥) من المادة (١) على أن (التعريف الكمركية ، الجدول المتضمن مسميات بالبضائع ومعدلات الرسوم الكمركية الخاضعة لها والقواعد والملاحظات الواردة فيها) ويذهب في الاتجاه نفسه قانون جمارك دبي رقم (٤) لسنة ١٩٩٨ في الفقرة (٣٠) من المادة (١) ، إذ نص على (الرسوم الجمركية:- المبلغ الذي تستوفيه الدائرة عن البضاعة ..) كما ويذهب فقه اخر لنفس الاتجاه ينظر رفعت المحجوب المالية العامة ، النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية ١٩٧٥ ، ص ٢٨٢. ومهما يكن من أمر فأن الضريبة تختلف عن الرسوم من نواح عدة هي :-

الناحية الأولى : تفرض الضريبة من قبل الدولة على الأشخاص الطبيعية والمعنوية بوصفها مشاركة في تحمل الأعباء العامة دون مقابل ، بينما يفرض الرسم مقابل خدمة يحصل عليها دافع الرسم .ولكن هذا لا يمنع من تمتع الأشخاص بمنفعة غير مباشرة من دفع الضريبة .

الناحية الثانية : أساس الضريبة مقدرة الأشخاص على دفعها بينما الرسم أساسه أداء خدمة معينة لدافعه.

الناحية الثالثة : تهدف الضريبة لتحقيق غايات مالية واقتصادية واجتماعية بينما الغرض من فرض الرسم الحصول إلى مورد مالي .

الناحية الرابعة : الأصل في فرض الرسم والضريبة أنها بموجب قانون يستند إلى الدستور ، ومع ذلك نتوجه الدولة حالياً إلى إمكان فرض الرسوم بناءً على قانون ، وتعليل ذلك أن كثرة الخدمات العامة وتنوعها وحاجة الدولة إلى مرونة في العمل لتغيير سعر الرسوم وتعديلها وإلغائها وتحديد طرق جبايتها الا ان هذا الاتجاه لم يعد سائداً في العراق وذلك لمخالفته أحكام المادة (٢٨) من الدستور العراقي التي قضت بان الضرائب والرسوم لا تفرض ولا تعدل ولا تجبي ولا يعفى منها الا بقانون. لمزيد من التفصيل حول التفرقة بين الرسوم والضرائب تنتظر د.بان صلاح عبد القادر الصالحي : الضرائب الكمركية في العراق والآثار المترتبة عليها ، ط ١ ، مكتبة السنهوري ، بغداد، ٢٠١١، ص ٥٩ وما بعدها .

(٢) ينظر عبدالحميد الشواربي، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف للنشر، الإسكندرية ، ١٩٩٧، ص ٥٤٨.

(١) أشار قرار صادر من محكمة النقض المصرية بالرقم (٢٢١) لسنة ١٩ قضائية المؤرخ في ٢١/٥/ ١٩٥١ على (إنما تعدُّ البضاعة قد دخلت حدود الدولة وتستحق بالتالي عنها الرسوم الكمركية ، عند الإفراج عنها وتخصيصها للاستهلاك الداخلي) ويعني الإفراج عنها خروجها من حوزة الكمارك أي خروجها من المستودعات الكمركية التابعة لدائرة الكمارك.

(٢) ينظر محمود رياض عطية ، موجز في علم المالية ، دار المعارف للنشر ، مصر ، ١٩٦٢ ، ص ٣٠٦.

(٣) ينظر د. المرسي سيد حجازي ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت ، ٢٠٠١ ، ص ٢٨٣ .

(٤) د. هاشم الجعفري : مبادئ المالية والتشريع المالي ، ط ٣، مطبعة سلمان الاعظمي ، ١٩٦٧-١٩٦٨، ص ٢٠٣ .

(٥) ينظر عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي ، اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة ، بلا مكان نشر، بلا سنة نشر ، ص ٢١٩ .

(١) ينظر خليل رجب حمدان الكبيسي ، السلام الدولي في الإسلام ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الشريعة / جامعة بغداد، ١٩٨٧، ص ٣٨٦ .

(٢) ينظر منير شاكر محمد، الضرائب الكمركية في العراق ، مجلة الكمارك ، ع (١٥) ، س (٢٥) ، شباط ١٩٧٩، ص ٣٣ .

(٣) ينظر د. أياد عبد الجبار ملوكي وحكمت الحارس وعبد الرؤوف الصافي : التشريعات المالية والتجارية ، مؤسسة المعاهد الفنية ، ١٩٨٥ ، ص ١٧٩ .

(٤) ينظر منير شاكر محمد، الضرائب الكمركية في العراق ، مجلة الكمارك ، مصدر سابق ، ص ٣٤ .

(٥) ينظر طاهر موسى عبد وزهير جواد الفتال ، اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة جامعة بغداد ، ١٩٨٥ ، ص ١٩١ .

(١) ينظر المادة (٨) من قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل .

(٢) يتألف وعاء هذه الضريبة من السلع المستورد للعراق او المصدرة منه .

(٥) يقصد بالبضاعة الممنوعة ما يمنع استيراده او تصديره قانوناً بالاستناد الى أحكام القوانين المختلفة ، وتعين البضاعة الممنوعة لغرض الرقابة الكمركية بقرار من المدير العام وينشر قراره في الجريدة الرسمية. ينظر د. بان عبد القادر الصالحي ، مصدر سابق ، ص ٩٢. وقد حدد أمر سلطة الائتلاف المؤقتة ذي الرقم (٤٥) والصادر في ٢٤ شباط ٢٠٠٤ أنواع البضائع الممنوعة وهي على أنواع مختلفة وكثيرة لا مجال لذكرها هنا ، الا ان هذه البضائع قد ألغيت مع الغاء قرار سلطة الائتلاف المؤقتة المشار له أنفاً بموجب الفقرة (اولا) من المادة (٩) من قانون التعريف الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ والمنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٤١٧٠) في ٢٠١٠/١٢/٦ .

(١٦) نصت الفقرة (ثانياً) من المادة (١) من قانون الكمارك ذي الرقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل على ان (المدير العام - مدير عام الهيئة العامة للكمارك) .

(١٧) يقصد بإثبات المنشأ الأوراق الرسمية التي تحدد الدولة التي صنعت البضاعة او التي أرسلتها كمادة أولية ، والفكرة من إثبات المنشأ قد تكون لأسباب سياسية او اقتصادية او اجتماعية او صحية وكذلك الوقوف على جودة البضاعة وتكاليف إنتاجها . لمزيد من التفصيل ينظر هاشم محمد صالح : محاضرات في التشريع الكمركي ، ط ٢ ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٦٤ ، ص ٩٥ .

(١٨) عرف المشرع الضريبي العراقي في الفقرة (تاسعا) من المادة الأولى من قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل المستودعات الكمركية على انها (المكان او البناء الذي تودع فيه البضائع تحت اشراف ادارة الكمارك في وضع معلق الرسوم وفق احكام هذا القانون). وقد عرفها بعض الفقه على انها (المباني والمنشآت التابعة للحكومة المخصصة لتسليم البضائع واثتمام الإجراءات الكمركية وجعلها بعد ذلك اماكن خاصة للتخزين بدون اجر بمدد سماح مقرر و بدون مسؤولية قانونية مع الابقاء على الرقابة الكمركية ، فهذا النظام يعني الابقاء على البضائع والسلع معفاة من الضريبة مادامت داخل المستودعات ، على ان تدفع الضريبة اذا قرر صاحبها ادخالها للبلد . فالأصل في المستودعات هي فكرة لتسهيل العمليات التجارية .

لمزيد من التفصيل ينظر نوري يوسف السارح : المخازن الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، ع(٤٦) ، س (١٢) ، بغداد، نيسان ١٩٦٧ ، ص ٧٧ .

كما وبينت الفقرة (ثامناً) من نفس المادة المخزن بأنه (المكان او البناء الذي اعدته ادارة الكمارك او وافقت للغير على استعماله لخرن البضائع بانتظار سحبها وفق اي من الاوضاع الكمركية) .

(١٩) يقصد بالمنطقة الحرة اجزاء من الاقليم الوطني يعتبرها المشرع خارج الدولة من الناحية الكمركية فلا تخضع السلع التي ترد اليها من الخارج وتخزن فيها او تحول صناعياً ثم يعاد تصديرها الى الخارج دون ان تدفع عنها الضريبة الكمركية ، وان غاية المشرع في اقامة مثل هذه المناطق هو لتشجيع تجارة الترانزيت وقيام صناعات برؤوس اموال اجنبية فيها مما يعود على الاقتصاد القومي بالفائدة . ويشترط للتمتع بهذا الإعفاء التواجد داخل هذه المنطقة المحددة قانوناً بغض النظر عن جنسية الشركة . لمزيد من التفصيل ينظر د. محمد حلمي مراد : في الضرائب المباشرة ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، ١٩٦٣ ، ص ١٨٩ وما بعدها .

(٢٠) يقصد بالادخال الكمركي المؤقت السماح لأنواع معينة من البضائع بالدخول للأراضي العراقية دون ان يكون عليها دفع الضريبة الكمركية ، وفيتم تأجيل دفع الضريبة لحين انتهاء المدة المسموح بها او انتهاء سبب الدخول للأراضي العراقية ويطلق عليه البعض اسم الإفراج المؤقت . لمزيد من التفصيل ينظر :

- توفيق جلال مصطفى : الضرائب الجمركية ، محاضرات أقيمت على طلبة دبلوم معهد الضرائب المصري ، ١٩٧٠ ، ص ٦٢ .
- د. بان عبد القادر الصالحي ، مصدر سابق ، ص ٢١٧ .

(٢١) نصت المادة (٦٧) من الدستور العراقي النافذ على ان (رئيس الجمهورية هو رئيس الدولة ورمز وحدة الوطن ، يمثل سيادة البلاد ، ويسهر على ضمان الإلتزام بالدستور ، والمحافظة على استقلال العراق ، وسيادته ، ووحدته ، وسلامة أراضيه ، وفقاً لأحكام الدستور) .

(٢٢) بينت الفقرة (اولاً) من المادة (١) من قانون التعريفات الجمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ والمنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد ٤١٧٠ بتاريخ ٦/١٢/٢٠١٠ على ان (يقصد بعبارة جداول التعريفات الجمركية والروزنامة الزراعية) لأغراض هذا القانون الجدول الذي يتضمن البنود الفرعية ورموزها الرقمية والأقسام والفصول والملاحظات والبنود الفرعية وفق النظام العالمي المنسق من منظمة الكمارك العالمية) .

(٢٣) ينظر جهاد سعيد خصاونة ، الضمانات الدستورية للإلتزام الضريبي وفقاً للتشريع الأردني ، مصدر سابق ، ص ١١٣ .

(٢٤) لمزيد من التفصيل ينظر أثر طه محمد المشهداني ، مصدر سابق ، ص ١٦٠ وما بعدها .

(٢٥) أعفى المشرع الأردني ما يتم استيراده للقوات المسلحة من الضريبة الجمركية ، اذ نصت المادة (١٥٥) من قانون الجمارك الاردني رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨ على أنه (أ. يعفى من الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب ما يستورد للقوات المسلحة والأجهزة الأمنية ... من ذخائر وأسلحة وتجهيزات وألبسة ووسائل نقل وقطعها وإطاراتها أو أي مواد أخرى يقررها مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير) . ب. (إذا بيعت المستوردات المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة بعد استعمالها أو في حالة عدم صلاحيتها للاستعمال فتتقاضى الدائرة ٧٥% من بدل البيع عوضاً عن الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى .

كما نص قانون الجمارك السوري رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ المعدل على أن (يعفى من الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب ما يستورد للجيش وقوى الأمن الداخلي (الشرطة - الأمن العام) من ذخائر وأسلحة وتجهيزات ووسائل نقل وألبسة ، تباع خالصة من الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى ويجري بيع هذه المستوردات أو التنازل عنها بعد استعمالها أو بحالة عدم صلاحيتها للاستعمال وفق الشروط التي توضع من قبل وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص ويؤول ثمن البيع إلى الخزينة العامة) .

(٢٦) في حكم للمحكمة الاتحادية العليا العراقية منعت مجلس النواب من تقديم مقترحات القوانين والتصويت عليها وبينت ان في (دستور جمهورية العراق في المادة (٦٠) منه منفذين تقدم من

خلالهما مشروعات القوانين، وهذان المنفذان يعودان حصراً للسلطة التنفيذية وهما رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء وإذا ما قدمت من غيرهما فإن ذلك يعد مخالفة دستورية لنص المادة (٦٠/أولاً) من الدستور. وإن الفقرة (ثانياً) من المادة (٦٠) من الدستور أجازت لمجلس النواب تقديم مقترحات القوانين عن طريق عشرة من أعضاء مجلس النواب ومن إحدى لجانها المختصة ومقترح القانون لا يعني مشروع القانون لأن المقترح هو فكرة والفكرة لا تكون مشروعاً ويلزم أن يأخذ المقترح طريقه إلى أحد المنفذين المشار إليهما لأعداد مشروع قانون وفق ما رسمته القوانين والتشريعات النافذة إذا ما وافق ذلك سياسة السلطة التنفيذية التي أقرها مجلس النواب، ومن متابعة القانون موضوع هذه الدعوى المشار إليه أنفاً وجد أنه كان مقترحاً تقدمت به لجنة العمل والخدمات في مجلس النواب إلى هيئة رئاسة مجلس النواب ولم يكن مشروع قانون تقدمت به السلطة التنفيذية واستنفذ مراحله قبل تقديمه وحيث تم إقرار هذا القانون من مجلس الرئاسة ونشر في الجريدة الرسمية دون أن تبدي السلطة التنفيذية الرأي فيه ضمن إلتزاماتها السياسية الداخلية منها والدولية وهذا مخالف للطريق المرسوم لإصدار القوانين من الناحية الدستورية حيث أن رئيس مجلس الوزراء هو المسؤول التنفيذي المباشر عن السياسة العامة للدولة وذلك لنص المادة (٧٨) من الدستور ويمارس صلاحيته الدستورية في تخطيط وتنفيذ هذه السياسة والخطط العامة والإشراف على عمل الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة وفقاً للمادة (٨٠/أولاً) من الدستور لذا فإن من حقه إضافة لوظيفته الطعن بعدم دستورية القانون موضوع الدعوى لعدم اتباع الشكالية التي رسمها الدستور (ينظر حكم المحكمة الاتحادية العليا ذي الرقم ٤٤/ اتحادية /٢٠١٠ بتاريخ ٢٠١٠/٧/١٢ . في حين غيرت المحكمة الاتحادية العليا من حدة صوتها بمجرد أن تغير الوضع السياسي في العراق عقب انتخابات عام ٢٠١٤ وأقرت إمكانية اقتراح مجلس النواب القوانين التي تمس عمله مباشرة وكأن هذا المجلس مكبل ومقيد إلا بالنسبة لما يخص نوابه . لمزيد من التفصيل ينظر حكمي المحكمة الاتحادية العليا رقم ٢١/اتحادية أعلام /٢٠١٥ وموحدتها ٢٩/ اتحادية اعلام/٢٠١٥ في ١٤/٤/٢٠١٥ .

ويبدو أن المحكمة الاتحادية العليا تغافلت عن كون مجلس النواب ممثلاً للشعب وهو المختص في ممارسة كل ما يخصه ساعياً بذلك لتحقيق مصلحته (الشعب) ، فأنا زاع عن سبيل تحقيق هذه المصالح كان الشعب أدرك بالطريقة التي يعالج فيها هذا الزلل . أما إبقاء هذه الاختصاصات لمجلس الوزراء حصراً كان في الأمر تقييد للوظيفة التشريعية للبرلمان وتسلط السلطة التنفيذية

عليه ، اذ يمكن للأخيرة ان تسوف كل المقترحات التي لا تخدم مصالحها وتجعل منها هواء في شبك وترسل مشاريع القوانين التي تراها مناسبة.

(^{٢٧}) تنظر المادة (٢٠) من القانون المذكور أعلاه .

(^{٢٨}) نشر هذا القرار في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٦٧٠) في ١٩/٥/١٩٩٧ .

(^{٢٩}) تنظر المادة (١) من قرار فرض ضريبة المبيعات على الخدمة المقدمة في المطاعم والفنادق الدرجة الأولى رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧ .

(^{٣٠}) تنظر المادة (٣) من القرار المشار له أنفاً .

(^{٣١}) تنظر الفقرة (أولاً) من المادة (٣٣) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لعام ٢٠١٥ .

(^{٣٢}) تنظر المادة (١) من تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم (٥) لسنة ٢٠١٥ والمنشورة في الوقائع العراقية ذي العدد ٤٣٦٣ في ٤/٥/٢٠١٥ .

(^{٣٣}) تنظر المواد (٢ و ٤) من التعليمات المشار لها أعلاه .

(^{٣٤}) نشر قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية / ٢٠١٥ في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٣٥٢ في ١٦ شباط ٢٠١٥ .

(^{٣٥}) ينظر د. علي هادي عطية الهلالي ، النظرية العامة في تفسير الدستور واتجاهات المحكمة الاتحادية العليا ، مصدر سابق ، ص ١٢١ .

(^{٣٦}) وهو ما يطلق عليه بالخط الكمركي لا يجوز ان تجتازه البضائع والنقلات دخولاً وخروجاً الا طبقاً للنظم والإجراءات الكمركية ، وقد يتطابق هذا الخط مع الحدود السياسية وقد لا يتطابق في حال وجود منطقة تجارة حرة) ، لذلك تتوقف واسطة النقل من السفر عند هذا الخط الا بعد دفع الضريبة المستحقة. لمزيد من التفصيل ينظر رشيد الدقر المالية العامة وتشريعات الضرائب ، مطبعة جامعة دمشق ، ١٩٦٢ ، ص ٣٤٩ .

(^{٣٧}) نصت المادة (٢) من دستور العراق لعام ٢٠٠٥ على ان (أولاً : الإسلام دين الدولة الرسمي ، وهو مصدر أساس للتشريع :

أ — لا يجوز سن قانون يتعارض مع ثوابت أحكام الإسلام

ب — لا يجوز سن قانون يتعارض مع مبادئ الديمقراطية .

ج — لا يجوز سن قانون يتعارض مع الحقوق والحريات الأساسية الواردة في هذا الدستور .)

ان المتمعن بهذا النص الدستوري يجد فيه تناقضاً صريحاً بين حكم الفقرتين الأولى والثانية من المادة (٢) من الدستور ذلك ان ثوابت الإسلام تمنع تعاطي الكحول بكل أنواعه مادام مغيباً

للعقل الذي يعد من الضرورات الخمس التي نص الإسلام على المحافظة عليها . وفي نفس الوقت فان منع تعاطي المشروبات الكحولية يخالف مبادئ الديمقراطية التي تؤكد على تمتع الإنسان بالحرية الشخصية ، عليه فأن نص الفقرتان المشار لهما أنفاً يتعارضان فيما بينهما بشأن ثوابت الإسلام التي تمنع تعاطي المشروبات الكحولية وبين مبادئ الديمقراطية التي تجيز للإنسان حرية التصرف فيما يراه مناسباً مادام ملتزم بالنظام والآداب العامة .

(^{٣٨}) ينظر د. عدلي محمد توفيق: في المالية العامة ، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية ١٩٧٤، ص ١٣١.

(^{٣٩}) ينظر بخصوص تفاصيل العدالة الضريبية نور الله نور الله : المالية العامة وتشريعات الضرائب ، مطبعة الإنشاء ، دمشق ، ١٩٦٥-١٩٦٦ ، ص ص ٩٤-٩٥ .

(^{٤٠}) نشر الأمر رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٨٠ آذار ٢٠٠٤.

(^{٤١}) تنظر الفقرة (٢) من القسم الأول من امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣ .
(٤) نصت المادة (٢) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة على ان (- تعفى البضائع التالية من ضريبة اعادة اعمار العراق. ١ - المواد الغذائية // ب- الأدوية والأدوات الطبية /ج- الملابس /د- الكتب / هـ - البضائع المستوردة لتقديمها للشعب العراقي على اساس اعتبارها مساعدات انسانية او مساعدات تدعم أعمار العراق .
و- البضائع المستوردة المعفاة من الضرائب بموجب معاهدة فينا المتعلقة بالعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ ومعاهدة فينا لمتعلقة بالعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ والبضائع المستوردة المعفاة من الضرائب بموجب المعاهدة المتعلقة بالامتيازات الأمم المتحدة وحصانها .
ز- البضائع التي تستوردها الأمم المتحدة والمؤسسات الدولية الأخرى والمؤسسات غير الربحية او الحكومات الأجنبية بغية استعمالها أو توزيعها على الجمهور لتحقيق المنفعة العامة وفقا للتعريف الرواد المنفعة العامة في التعليمات الإدارية.

٢- لا تطبق إعادة الاعمار ولا تفرض على الأشخاص أو الهيئات التالية.

١- سلطة الائتلاف المؤقتة

ب - قوات الائتلاف // ج- قوات البلدان المتعاونة مع سلطة الائتلاف المؤقتة والمتعاقدون مع قوات الائتلاف والمتعاقدون معهم من الباطن. // د- المتعاقدون مع الائتلاف والمتعاقدون معهم من الباطن وفقا للتعريف الوارد لهم في الأمر رقم ١٧ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة الذين

يوردون البضائع مباشرة إلى سلطة الائتلاف المؤقتة وقوات الائتلاف. // هـ - الدوائر والوكالات التابعة لحكومات قوات الائتلاف والمتعاقدون ومن الباطن الذين يوفرون للعراق المساعدات التقنية والمادية والمالية ويوفرون له كذلك المساعدات في مجال الموارد البشرية. // و- والحكومات والمنظمات لدولية والمنظمات غير الربحية التي توفر المساعدات التقنية والمادية والمالية وكذلك المساعدات في موارد البشرية.

ز- المنتمون إلى الهيئات المذكورة أعلاه الذين ترسل إليهم البضائع الواردة للعراق بموجب برنامج النفط من أجل إلغاء ولا تفرض عليها.

٤- قد تصدر بموجب هذا الأمر تعليمات إدارية لاحقاً تعين وتحدد على نحو إضافي البضائع المعفاة من ضريبة إعادة اعمار العراق في هذا القسم وتحدد كذلك الأشخاص والكيانات المعفاة من دفع ضريبة إعادة اعمار العراق).

(٣٤) على سبيل المثال نصت المادة (٢٧١) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل على ان (ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ويعتبر نافذاً بعد مضي ستة أشهر نشره) .
(٤٤) لمزيد من التفصيل حول نفاذ التشريع ، ينظر :

- د. توفيق حسن فرج ، مصدر سابق ، ص ٢٢١ .
- د. عبد المنعم فرج الصده ، مصدر سابق ، ص ١٠٥-١٠٦ .
- د. حسن كيده ، مصدر سابق ، ص ٢٤٤ وما بعدها .

المصادر

أولاً : الكتب والبحوث القانونية

١. د. المرسي سيد حجازي ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت ، ٢٠٠١.
٢. د. أياد عبد الجبار ملوكي وحكمت الحارس وعبد الرؤوف الصافي : التشريعات المالية والتجارية ، مؤسسة المعاهد الفنية ، ١٩٨٥ .
٣. د. بان صلاح عبد القادر الصالحي : الضرائب الكمركية في العراق والآثار المترتبة عليها ، ط ١ ، مكتبة السنهوري ، بغداد ، ٢٠١١.
٤. د. توفيق جلال مصطفى : الضرائب الكمركية ، محاضرات أقيمت على طلبة دبلوم معهد الضرائب المصري ، ١٩٧٠.
٥. د. توفيق حسن فرج : المدخل للعلوم القانونية ، ط ٢ ، بلا دار نشر ، ١٩٧٤ .

٦. د. حسن كيرة : المدخل إلى القانون ، الإسكندرية ، منشأة المعارف بالإسكندرية ، بلا سنة نشر .
٧. د. رشيد الدقر المالية العامة وتشريعات الضرائب ، مطبعة جامعة دمشق ، ١٩٦٢ .
٨. د. رفعت المحجوب المالية العامة ، النفقات العامة والإيرادات العامة ، ١٩٧٥ .
٩. د. طاهر موسى عبد وزهير جواد الفتال ، اقتصاديات المالية العامة ، ١٩٨٥ .
١٠. د. عادل فليح العلي وطلال محمود كداوي ، اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة ، بلا مكان نشر ، بلا سنة نشر .
١١. د. عبد المنعم فرج الصدة : اصول القانون ، دار النهضة العربية ، بيروت ، بلا سنة طبع .
١٢. د. عبد الحميد الشواربي ، موسوعة الضرائب ، منشأة المعارف للنشر ، الإسكندرية ، ١٩٩٧ .
١٣. د. عدلي محمد توفيق : في المالية العامة ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، ١٩٧٤ .
١٤. د. محمد حلمي مراد : في الضرائب المباشرة ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، ١٩٦٣ .
١٥. د. محمود رياض عطية ، موجز في علم المالية ، دار المعارف للنشر ، مصر ، ١٩٦٢ .
١٦. د. نور الله نور الله : المالية العامة وتشريعات الضرائب ، مطبعة الإنشاء ، دمشق ، ١٩٦٥-١٩٦٦ .
١٧. د. هاشم الجعفري : مبادئ المالية والتشريع المالي ، ط٣ ، مطبعة سلمان الاعظمي ، ١٩٦٧-١٩٦٨ .
١٨. د. هاشم محمد صالح : محاضرات في التشريع الكمركي ، ط ٢ ، مطبعة العاني ، ١٩٦٤ .
١٩. د. علي هادي عطية الهلالي : النظرية العامة في تفسير الدستور واتجاهات المحكمة الاتحادية العليا ، ط ١ ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١١ .
٢٠. ينظر د. محمد حلمي مراد : في الضرائب المباشرة ، مطبعة نهضة مصر ، ١٩٦٣ .
٢١. منير شاكر محمد ، الضرائب الكمركية في العراق ، مجلة الكمارك ، ع (١٥) ، س (٢٥) ، شباط ١٩٧٩ .
٢٢. نوري يوسف السارح : المخازن الكمركية ، مجلة الكمارك والمكوس ، ع (٤٦) ، س (١٢) ، بغداد ، نيسان ١٩٦٧ .

ثانيا : الرسائل والاطاريح القانونية

١. أثير طه محمد المشهداني ، الاعفاءات للأغراض الدولية في التشريع الضريبي العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق / جامعة النهرين ، ٢٠٠٤ .

٢. جهاد سعيد ناصر الخصاونة : الضمانات الدستورية وفقاً للتشريع الأردني ، دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الدراسات العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، المملكة الأردنية الهاشمية ، ٢٠٠٦.
٣. خليل رجب حمدان الكبيسي ، السلام الدولي في الإسلام ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الشريعة / جامعة بغداد ، ١٩٨٧.

ثالثاً : القوانين والامور والتعليمات

١. دستور العراق لعام ٢٠٠٥ .
٢. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة ذي الرقم (٤٥) والصادر في ٢٤ شباط ٢٠٠٤
٣. امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٣٨) لسنة ٢٠٠٣ .
٤. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٣٨ لسنة ٢٠٠٣ في جريدة الوقائع العراقية بعددها المرقم ٣٩٨٠ آذار ٢٠٠٤.
٥. تعليمات فرض وجباية ضريبة المبيعات رقم (٥) لسنة ٢٠١٥ والمنشورة في الوقائع العراقية ذي العدد ٤٣٦٣ في ٢٠١٥/٥/٤ .
٦. حكم المحكمة الاتحادية العليا ذي الرقم ٤٤/ اتحادية / ٢٠١٠ بتاريخ ٢٠١٠/٧/١٢ .
٧. حكما المحكمة الاتحادية العليا رقم ٢١/اتحادية أعلام / ٢٠١٥ وموحدتها ٢٩ / اتحادية اعلام/ ٢٠١٥ في ٢٠١٥/٤/١٤ .
٨. قانون التعريف الكمركية رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٠ والمنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٤١٧٠) في ٢٠١٠/١٢/٦ .
٩. قانون الجمارك الاردني رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨ .
١٠. قانون الجمارك السوري رقم (٩) لسنة ١٩٧٥ المعدل .
١١. قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل .
١٢. قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لعام ٢٠١٥ المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد ٤٣٥٢ في ١٦ شباط ٢٠١٥ .
١٣. قرار فرض ضريبة المبيعات على الخدمة المقدمة في المطاعم والفنادق الدرجة الأولى رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧ .
١٤. قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧ المنشور في جريدة الوقائع العراقية ذي العدد (٣٦٧٠) في ١٩/٥/ ١٩٩٧ .