

عيب اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة

التشريعية في الشؤون الضريبية في العراق

Defect grabs of the executive authority jurisdiction of the legislature in affairs of taxes in Iraq

أ.م.د. سعد عطية حمد الموسى

أ.د. رائد ناجي احمد الجميلي

مدير قسم الشؤون القانونية/رئاسة جامعة كركوك

جامعة الفلوجة/كلية القانون والعلوم السياسية

المقدمة

لا يخفى على كل ذي لب ان الضريبة تمثل اعتداء على الملكية الخاصة التي كفلت الدساتير لها الحماية والحصانة ومن ابرز ملامح تلك الحماية هي عدم تقرير الضريبة او فرضها او جبايتها الا من خلال اداة واحدة وهي القانون الذي تضعه وتسنه السلطة التشريعية. ومن ثم انبرى الى مرتبة المبادئ الدستورية العامة مبدأ قانونية الضريبة الذي يحول مفهومه دون امكانية تفويض المشرع لاختصاصه الضريبي للسلطة التنفيذية، كما انه لا يحق للأخيرة بالمقابل ان تتناول الشؤون الضريبية فرضا واعفاء وجباية وتعديلا بقرارات ادارية.

وإذا كان التصور لاول وهلة ان المسألة بالطرح اعلاه بسيطة الا ان التمعن في غمارها يجدها تحمل الكثير من التعقيد والتركيب، ذلك ان الضرائب وان انمازت بقانونيتها الا ان من الامور التي تتصف بها ايضا ان المشرع عادة ما يمنح السلطة

التنفيذية امتيازات وسلطات تقديرية واسعة لتطبيق احكامها كي لا تغل يدها في تحديد الضريبة وتقديرها على المشمولين بأحكامها، وتتخذ الاجراءات اللازمة التي تضمن تحصيلها وتوريدها الى الخزينة العامة. واي تأخر في ذلك او تماهل يكون مردوده واثره عدم رفق الدولة بالإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها فضلا عن عدم تحقيق الغايات التي يرنوا المشرع اليها من خلال الضريبة سواء كانت اجتماعية ام اقتصادية ام سياسية ام غير ذلك.

لذا فانه بين الالتزام بقانونية الضريبة من جانب ومنح السلطة التنفيذية سلطات تقديرية واسعة وامتيازات جليلة لتطبيق احكام القوانين الضريبية من جانب اخر تظهر ملامح لانحراف هذه السلطة عن الاطار الدستوري والقانوني المرسوم لها باتخاذها اجراءات او اعمال فيها تدخل او اقتحام لميدان السلطة التشريعية مما يثير ذلك عيب اغتصابها لاختصاص السلطة التشريعية.

وعند الخوض في الكثير من التطبيقات الضريبية في العراق سواء تلك التي صدرت عن مجلس الوزراء ام وزارة المالية ام الادارات الضريبية المختلفة ربما نلاحظ تحقق مثل احوال الانحراف تلك لا سيما وان الدستور العراقي النافذ لسنة 2005 حرص على يترك للسلطة التشريعية الميدان الارحب في الشؤون الضريبية من خلال مد ولايتها الى فرض الضرائب وتعديل احكامها والاعفاء منها وجبايتها في المادة (28/اولا). وهو ما دعانا الى الوقوف على ماهية اغتصاب السلطة وابرار احوال تحققها في الشؤون الضريبية العراق واسباب شيوعها وهل كانت السلطة التنفيذية تترامح عناصر قانونية الضريبة في خضم تطبيقها للقوانين الضريبية؟ كل ذلك سنضعه على بساط البحث في مبحثين يتناول الاول تحديد مفهوم اغتصاب السلطة واسباب شيوعه في الشؤون الضريبية في العراق بينما يفصل الثاني في صور اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية في المجال الضريبي.

المبحث الاول

مفهوم اغتصاب السلطة التشريعية واسباب شيوعها في الشؤون الضريبية بالعراق

تمارس السلطة التنفيذية وهي في خضم عملها الخاص بتنفيذ القوانين التي يسنها البرلمان بإصدار قرارات او اتخاذ اجراءات او القيام بأعمال من شأنها ان تضع احكام تلك القوانين موضع التطبيق. لكن على الرغم من ذلك وجد القضاء الاداري في بعض الدول لا سيما مجلس الدولة الفرنسي ان بعض تلك القرارات تخرج عن دائرة اختصاصها بل هي من اختصاص السلطة التشريعية وعد ذلك عيبا اطلق عليه وصف اغتصاب السلطة الذي كان له موطن قدم بشكل جلي في اطار الشؤون الضريبية. وسنوضح هنا مفهوم هذا العيب واسباب شيوع مظهره في سوح الضريبة في العراق في المطلبين الآتيين.

المطلب الاول مفهوم اغتصاب السلطة

يراد باغتصاب السلطة تغول سلطة ما اختصاص سلطة اخرى. ويطلق الفقه والقضاء الاداري على هذا العيب مصطلح (عيب الاختصاص الجسيم) تمييزا له عن عيب الاختصاص البسيط الذي يتحقق مفهومه بمخالفة قواعد توزيع الاختصاص في مجال الوظيفة الادارية مخالفة غير جسيمة. وبرز اثر يترتب على عيب اغتصاب السلطة هو ان القرار الاداري لا يعد باطلا فحسب كما في عيب الاختصاص البسيط بل معدوما وفاقدا لصفته الادارية ولا يترتب اي اثر قانوني¹، كما انه لا يتحصن بفوات ميعاد الطعن وتدخل اجراءات تنفيذه ضمن اعمال التعدي التي اخرجها القضاء الاداري الفرنسي من اختصاصه. وهو ما اكدت عليه المحكمة الادارية العليا المصرية في معرض كلامها عن اغتصاب السلطة بقولها ان القرار في هذه الحالة يكون (معدوما ، وكأن لم يكن ، ولا تلحقه اي حصانة ، ولا يزيل انعدامه فوات ميعاد الطعن فيه، لأنه عدم ، والعدم لا يقوم وساقط والساقط لا يعود)².

وقد اجمع الفقه والقضاء الاداري على ان من ابرز العيوب التي تنتسب الى الاعمال الصادرة عن السلطة التنفيذية هي اغتصابها لسلطات واختصاصات السلطة التشريعية مما يجعل عملها هذا موصوفا بعيب الاختصاص. وهو ما قضت به محكمة القضاء الاداري المصرية في حكمها الصادر عام 1957 والذي جاء فيه (ان انعدام القرار الاداري لا يكون الا في احوال غصب السلطة ، كان تباشر السلطة التنفيذية عملا من اختصاص السلطة

¹ د. محسن خليل، قضاء الالغاء، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1989، ص91.

² انظر تفصيل ذلك د. ماجد راغب الحلو، القضاء الاداري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1985، ص367-374.

التشريعية مثلاً¹ وقد تجلت صورة الاغتصاب تلك في الشؤون الضريبية حينما تغولت السلطة التنفيذية اختصاصات السلطة التشريعية التي حددها الدستور من خلال تنظيمها لعناصر قانونية الضريبة سواء بفرض الضريبة او تعديلها او الإعفاء منها او جبايتها . والخوض في غمار الاعمال الصادرة عن السلطة التنفيذية يجد انها اقحمت نفسها في الشؤون الضريبية تلك حتى اضحى خطابها لموظفيها يستشف منه ان واجبه يتحدد في تنفيذ ما يصدر عنها من تعليمات متجاهلة القاعدة القانونية الاعلى التي ينبغي ان يقفوا عندها وتحكم عملهم الوظيفي وهي القانون الضريبي. ولنا في قرار مجلس الوزراء رقم (90) لسنة 2012 مثالا في هذا السياق، اذ لزم المنافذ الحدودية بعدم استيفاء الرسوم على المواد الداخلة في العراق خارج التعليمات المعتمدة من قبل وزارة المالية ضاربة عرض الحائط الاصل الذي ينبغي ان يقف عنده الموظف قبل كل شيء وهو القانون الذي هو اعلى مرتبة من التعليمات واسمى حالا ومكانا.

¹ د. نجيب خلف احمد و د. محمد علي جواد، القضاء الاداري، ط4، السليمانية، 2015، ص164.

المطلب الثاني

اسباب شيوع اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية قبل ان نسوق صور لتغول السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية نود ان نقف ابتداء نقف ابتداء عند نظرة تحليلية لأسباب ذاك التغول ومن ابرزها حسب اعتقادنا ما يلي:

الفرع الاول

ازمة الاصطلاح بين الضريبة والرسم

تعد من ابرز دلالات توغل السلطة التنفيذية في الميدان المحجوز دستوريا للسلطة التشريعية هو الخلط في التسمية والمصطلح بين الضريبة والرسم والذي كان محل اعتماد على منوال ونسق واحد في التشريعات المالية المختلفة منذ تأسيس الدولة العراقية الحديثة ولحد الان¹. اذ ثمة العديد من الاقتطاعات المالية التي يتفق الفقه على انها ضرائب يطلق عليها المشرع تسمية الرسوم وهذا الامر نجده على وجه الخصوص في الضرائب غير المباشرة مثل الضرائب الكمركية وضرائب الانتاج وضرائب التسجيل وغير ذلك من ضرائب والتي اسبغ عليها المشرع في القوانين التي تنظمها تسمية الرسوم على غير حقيقتها. ولما كانت الرسوم في ظل الدساتير السابقة لاسيما في دستور 1970 يمكن تناولها بقارات ادارية بناء على تفويض من المشرع. وحيث ان التمايز الفني والقانوني بين الضريبة والرسم لا يستوعبه الكثير من رجالات السلطة التنفيذية القائمين على تطبيقها كما يفهمه الفقه المالي لذلك تدخلت هذه السلطة في تنظيم تلك الضرائب فرضا وإعفاء وتعديلا وجباية بذريعة ان المشرع سماها رسوم وليس ضرائب وانها مفوضة بهذا النوع من التنظيم بموجب قوانين او قرارات لها قوة القانون صادرة عن السلطة التشريعية صاحبة

¹ انظر د. احمد خلف حسين الدخيل، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، المجلد (13)، العدد(9)، 2006، ص256.

الاختصاص الاصيل في تنظيمها دون ان يوجد تحفظ على مثل هذا التفويض طالما هي رسوم، وان المشرع الدستوري في الدساتير السابقة لم يقرر قانونية الرسم مثلما فعل بالنسبة للضريبة. ولعل ان ابرز تفويض صدر في هذا الشأن هو ما تضمنه قرار مجلس قيادة الثورة المنحل في 1995 الذي خول لجنة الشؤون الاقتصادية¹ - وهي جهة كانت تابعة لمجلس الوزراء- تعديل الرسوم وتغيير أحكامها وعد ذلك تعديلا للتشريعات المالية النافذ. وكانت من ابرز الضرائب التي امتدت اليها السلطة التنفيذية بذريعة انها رسوم هي الضرائب الكمركية وضرائب الانتاج. وقد امتد هذا الحال حتى بعد تغيير النظام السياسي والقانوني في العراق بعد 2003/4/9. بل زاد عليه بانه حتى في الحالات التي يسبغ المشرع على اقتطاع ما وصف الضريبة تجتهد السلطة التنفيذية في تغيير هذا الوصف وتتعامل معه على انه رسوم بغية فسخ المجال امامها للتدخل في تنظيمها فرضا وإعفاء وتعديلا وجباية. وهو عين ما تجلى لنا في ضريبة اعمار العراق التي صدرت بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (38) لسنة 2003 اذ حينما رفع مجلس الوزراء مشروع تمديد زمان نفاذها الى السلطة التشريعية جاء ذلك بالصيغة الاتية (... تمديد العمل برسم اعادة اعمار العراق (5%) وفق الامر (38) لسنة 2003 المعدل ..)² وفي ذلك دلالة في رأينا على ان السلطة التنفيذية محبذة للخلط في التسمية بين الضريبة والرسم وتبغى التعامل مع العديد من الضرائب بانها رسوم لما يمكنها ذلك من نفاذ يدها اليها وتغول لاختصاص السلطة التشريعية . وعلى الرغم من ان الدستور النافذ لسنة 2005 قد اوصد الباب امامها وسد الذرائع التي تدرع بها في مواجهة مثل هذا التغول بأن ساوى في اعمال مبدأ القانونية بين الضريبة والرسم في المادة (28/اولا) ، الا انها لما تزل تصدر اعمالا وتتخذ قرارات مخالفة لقواعد توزيع الاختصاص الدستوري في الشؤون

¹ انظر قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (84) في 1995/8/5. (الوقائع العراقية ع (3581) في 1995/9/18)

² جاء ذلك في الجلسة (26) لمجلس الوزراء والمنعقدة بتاريخ 2006/11/23 وقد تضمنه في كتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد(13226) في 2006./12/14

الضريبية بما يمثله ذلك من اغتصاب جسيم لاختصاص السلطة التشريعية ودليلنا في ذلك ان الكثير من الإعفاءات التي يقرها مجلس الوزراء هي بناء على توصية لجنة الشؤون الاقتصادية التابعة له مثلما سنبين ذلك لاحقا.

الفرع الثاني

التأثر بالمنظومة القانونية والادارية لمؤسسات الدولة في ظل دستور 1970

يعد من اسباب نفاذ السلطة التنفيذية الى سوح المشرع في الشؤون الضريبية في نظرنا هو استمرار العمل بقواعد السلوك القانوني والاداري المتعارف عليها في ظل الدستور السابق لسنة 1970 لاسيما فيما يخص بعض العناصر التي لم يجعلها هذا الدستور ضمن قانونية الضريبة ونعني بها عنصر الإعفاء من الضريبة اذ تناول الدستور المذكور في المادة (35)¹ منه معظم عناصر قانونية الضريبة وهي الفرض والتعديل والجباية فيما عدا الاعفاء من الضريبة. وهو ما يتضمن حق السلطة التشريعية بتفويض اختصاصها في هذا الشأن الى السلطة التنفيذية، ومن ثم تصح حينها القرارات الادارية الصادرة عن السلطة التنفيذية المتعلقة بالإعفاء من الضريبة اذا كانت مستندة الى تفويض بذلك من السلطة التشريعية دون ان يعد مثل هذا التفويض ولا القرارات الصادرة بناء عليه مخالفة للدستور النافذ حينها (1970).

لكن الاستمرار بأعمال قواعد التفويض تلك في ظل الدستور النافذ لسنة 2005 واصدار السلطة التنفيذية لقرارات ادارية تتضمن الإعفاء من الضريبة فيها مجانية صريحة لقواعد توزيع الاختصاص الدستوري وتجاوزا على مبدأ الفصل بين السلطات ومن ثم يعد اغتصابا لصلاحيات السلطة التشريعية. كون ان الدستور المذكور جعل من بين عناصر

¹ نصت المادة المذكورة على (اداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبي الا بقانون)

قانونية الضريبة الاعفاء منها مما يعني ان الجهة المخولة دستوريا بتقرير الاعفاءات الضريبية وتنظيم احوالها هي السلطة التشريعية ولا يحق لها تفويض هذا الاختصاص لغيرها من السلطات كما لا يحق للسلطة التنفيذية ان تتناولها بأية وسيلة من الوسائل القانونية التي تملكها دستوريا. ومن ثم اذا ما وجدت نصوصا في ثنايا قوانين سابقة لنفاذ دستور 2005 تفوض السلطة التنفيذية الاعفاء من الضريبة فان مثل هذه النصوص تعد ملغية ضمنا بعدها متعارضة مع قاعدة قانونية اعلى منها مرتبة ومنزلة وهي القاعدة الدستورية.

الفرع الثالث

تدني مستوى الوعي القانوني بالشؤون المالية

على الرغم من الدستور النافذ لسنة 2005 حرص على تنظيم الشؤون المالية والضريبية ضمن باب الحقوق المدنية والاقتصادية بقوله في المادة (19/تاسعا) بعدم اعمال احكام الضرائب والرسوم بأثر رجعي، ونصه في المادة (28/اولا) على عدم جواز فرض الضرائب والرسوم او تعديلها او جبايتها او الاعفاء منها الا بقانون، فعلى الرغم من ذلك لا زال الكثير من المواطنين فضلا رجال السلطة لم يدركوا العلة الحقيقية من وراء التنظيم ذاك.

اذ يؤكد جل رجالات الفقه الدستوري على انطواء الدستور على نوعين من القواعد هي القواعد الدستورية من حيث الشكل والقواعد الدستورية من حيث الموضوع. مشيرين الى القواعد الاخيرة هي تلك النصوص التي تتعلق بنظام الحكم وشكله والية تداول السلطة ومؤسسات الدولة، اما القواعد الدستورية من حيث الشكل فهي تلك النصوص التي هي بطبيعتها قواعد قانون اعتيادي لكن وضعها المشرع الدستوري ضمن ثنايا الدستور لإكسابها نوع من الحصانة التي تحول دون المساس بها باتباع سبل غير تلك التي نص عليها الدستور ولا يمكن تغيير تلك السبل الا بعد تعديل الدستور ذاته والذي، لا يكون متيسرا لاسيما اذا ما كان الدستور جامدا. وتعد النصوص المنظمة لمبدأ قانونية الضريبة والرسوم وعدم رجعية القوانين التي تنظمهما من تلك التي ينطبق عليها وصف القواعد الدستورية من حيث الشكل. ومن ثم لا يجوز تنظيمها بأداة اخرى غير القانون وما سر ذلك الا لكون الضرائب والرسوم تمس الحقوق المالية للشخص وتتعارض مع حق الملكية الذي كفل له الدستور النافذ الصيانة والقداسة وحال بينه وبين الاعتداء عليه او النيل منه الا في الاحوال التي يقتضيها القانون الصادر عن السلطة التشريعية ممثلة الشعب بقوله في المادة (23)

على (الملكية الخاصة مصونة ..) وحيث حق الشخص على امواله الخاضعة للضريبة هي حق ملكية لذلك لا يجوز المساس بها الا وفق القانون وهو هنا القانون الضريبي.

وعلى الرغم من التنظيم الدستوري لكل تلك الاحكام لما يزل مستوى الوعي القانوني بذاك التنظيم وعلته لم يصل الى مرحلة الادراك الحقيقي الذي ينبغي ان يكون عليه. ولذلك لا نرى ردات فعل سياسية او اجتماعية تجاه اي اقتحام تقوم به السلطة التنفيذية لميدان الضريبة لا سيما اذا ما كان منصبا على فرض الضريبة او جبايتها. مثلما لا نجد اعتراض تبديه السلطة التشريعية تجاه هذين العنصرين فضلا عن الاعفاء منها باعتبارها صاحبة الاختصاص الاصيل الذي اناط بها الدستور هذه المهمة والمدافعة عن حقوق الخزنة العامة والمواطنين على حد سواء . والتي من خلال ما تملكه من سلطات ومكنات ينبغي ان تقيم التوازن بين حقوق المواطن والتزاماته تجاه الدولة فلا افراط بمصالح الدولة والخزينة العامة ولا تفريط بحقوق الافراد واموالهم او ممتلكاتهم.

ومصادقا لقولنا من لم نعثر على اي دعوى مرفوعة امام المحكمة القضاء الدستوري(المحكمة الاتحادية العليا) او امام القضاء الاداري يدور موضوعها حول عدم دستورية او مشروعية القرارات الصادرة عن السلطة التنفيذية المتضمن لاغتصابها لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية على الرغم من التطبيقات العديدة لذلك مثلما سوف نفصل في ذلك المبحث الثاني.

المبحث الثاني

صور اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية في الميدان الضريبي

يكاد يتجلى اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية في الشؤون الضريبية في معظم عناصر قانونية الضريبة ان لم يكن جميعها. اذ صدرت عن الاولى العديد من الاعمال والقرارات الادارية التي تمس فرض الضريبة او تعديلها او الاعفاء منها او جبايتها والتي هي من المسائل اللصيقة باختصاص الثانية والمناطق بها وحدها دستوريا. ويمكن بسط صور ذلك الاغتصاب على النحو الآتي:

المطلب الاول

اغتصاب السلطة التشريعية في مجال فرض الضريبة

يراد بفرض الضريبة إنشاء التزام أو عبء مالي تحت مسمى ضريبة أو ما يحمل طبيعتها على عاتق شخص معين إزاء نشاط معين يمارسه أو عمل يزاوله وسواء كان هذا الأمر متولدا نتيجة انفاق الدخل أم راس المال أم استهلاكه أم تداوله أم الحصول عليه¹. ويعد عنصر الفرض هذا من ابرز الاختصاصات الحصرية التي انيطت بالسلطة التشريعية وهو العنصر الأساسي الذي يقوم عليه مبدأ قانونية الضريبة ويتفرع عنه مجموعة من المفاهيم الجوهرية والتي بتحديدتها يتحدد المعنى العام له وهي تحديد وعاء

¹ انظر بحثنا الموسوم احوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في ظل الدستور العراقي لسنة 2005 (بحث موعود بالنشر في مجلة بيت الحكمة ، في 2015/4/29،

الضريبة، والواقعة المنشئة للضريبة، والمكلف بالضريبة، وتحديد النطاق المكاني و الزماني لفرض الضريبة، علاوة على سعر الضريبة.¹

ومن الملاحظ على العديد من الاعمال والقرارات الادارية الصادرة عن السلطة التنفيذية انها اقتحمت ميدان المشرع في بعض او جميع المفاهيم المذكورة اعلاه المتفرعة عن فرض الضريبة مما يعد اغتصابا حقيقيا لاختصاصه وصلاحياته في هذا الشأن الضريبي وسنوضح ذلك في النقاط الاتية:

الفرع الاول

تحديد السلطة التنفيذية للواقعة المنشئة للضريبة

يعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة من المسائل الداخلة ضمن صلاحيات السلطة التشريعية واختصاصاتها الدستورية كونها نابعة من عنصر فرض الضريبة ومن ثم لا يجوز للأولى ان تخول امر ذاك التحديد الى السلطة التنفيذية كما انه لا ينبغي للأخيرة ان تتولها بذاتها.

ومع ذلك فانه ثمة العديد من القرارات والاعمال الادارية الصادرة عن الادارة الضريبية قد تغولت هذا الاختصاص وذهبت الى استحداث واقعة منشئة للضريبة على خلاف الدستور. ومن ذلك ما تجلى لنا في تطبيقها لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ (113) لسنة 1982. اذ قامت السلطة المالية بإصدار العديد من القرارات التي تتضمن فرض الضريبة على المكلفين عن واقعة شراء الساحبات والسيارات مستندة في ذلك الى ما قررته الضوابط التقديرية لسنة 1999. في حين ان قانون ضريبة الدخل النافذ فرض ضريبة على الدخل الصافي الذي يحصل عليه الشخص اي ان الضريبة تفرض على واقعة البيع وليس الشراء ومن ثم فان استحداث واقعة جديدة غير الواقعة التي حددها المشرع

¹ انظر تفصيل ذلك بحثنا اعلاه، ص6-21

واخضاع المكلف لها يمثل بحق اغتصابا لاختصاص السلطة التشريعية. وهو ما اشارت اليه بعض اللجان الادارية ذات الاختصاص القضائي التي تختص بالفصل في منازعات ضريبة الدخل ومنها اللجنة الاستئنافية الثالثة التي الغت احدى قرارات السلطة المالية في هذا الاتجاه بدعوى انها تفتقد الى السند القانوني الصحيح. كون ان ضريبة الدخل تفرض على واقعة البيع وليس الشراء فضلا عن ان غرض المكلف من شراء الساحبات والمركبات هو لأمر مرتبط بالنشاط الزراعي وطالما ان الدخل المتولد عن الاخير معفي من الخضوع للضريبة، لذا فان ما يعد من مستلزماته وملحقاته كسواء الساحبات معفي ايضا من هذا الخضوع.¹

وهو ذات الحكم الذي صدر عن اللجنة ذاتها في موضوع مماثل اذ اصدرت السلطة المالية قرارا يقضي بفرض الضريبة على المكلف عن شرائه ساحبات من الشركة العامة للتجهيزات الزراعية بنسبة (12%) من قيمة الساحبات وقد استندت اللجنة الاستئنافية في قرارها هذا الى افتقار قرار السلطة المالية للسند القانوني الصحيح كون ان ضريبة الدخل تفرض على واقعة البيع وليس الشراء.² ولا تزال الهيئة العامة للضرائب تفرض الضريبة على عمليات الشراء رغم ان عدة قرارات صادرة عن اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية التي اكدت عدم صحة عمليات السلطة المالية تلك لعدم ورودها في القانون ومخالفتها الصريحة لأحكام الدستور.³

¹قرار اللجنة الاستئنافية الثالثة رقم (375) في 18/6/2000

²أشار اليه قبصر يحيى جعفر الربيعي ، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون

العراقي، اطروحة دكتوراه، كلية القانون /جامعة بغداد، 2004، ص.232

³ابراهيم حميد محسن الزبيدي ، الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة

دكتوراه، كلية القانون/جامعة بغداد، 2007، ص178

الفرع الثاني

اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية من خلال تحديد المكلف بدفع الضريبة

ان المشرع العراقي معني وحده دون غيره في تحديد الاشخاص الخاضعين للضريبة وكذلك الاشخاص الملزمين بدفع الضريبة نيابة عن المكلف. وكما مر بنا ان هذه النصوص لا تقبل التفويض ولا التأويل لكن لاحظنا ان بعض القرارات التي صدرت عن السلطة التنفيذية ذهبت فيها الى تغيير المكلف الضريبي بتحميل غيره عبء الضريبة دون مسوغ قانوني او دستوري وذلك يتضح في قرار مجلس الوزراء رقم(9) في 2009/11/17 الذي نص على (اولاً - تتحمل وزارة النقل الضرائب والرسوم المتحققة عن تنفيذ الشركات للعقود المشار اليها في كتاب الوزارة... وصرافها من تخصيصات المنشآت العامة للطيران المدني بالتنسيق مع وزارة المالية).

فهذا القرار فيه تجاوز صريح على اختصاص السلطة التشريعية من خلال تكليفه جهة اخرى غير تلك التي حددها المشرع الضريبي في تحمل عبء الضريبة مما يعد مخالفة صريحة لأحكام الدستور فضلا عن ذلك ان السلطة التنفيذية بقرارها هذا تكون قد خالفت قاعدة قانونية اعلى منها مرتبة وهي القوانين الضريبية المختلفة مثل قوانين ضريبة الدخل¹ والضرائب الكمركية وغيرها والتي نصت على إعفاء الدوائر الحكومية من الضرائب.

¹ انظر المادة (سابعة/ثامنا) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982

الفرع الثالث

اغتصاب السلطة من خلال التحكم بالنطاق الزمني لفرض الضريبة

يعد تحديد زمان فرض الضريبة من ابرز المسائل الداخلة ضمن الولاية الدستورية للسلطة التشريعية فهي التي تحدد حصرا وقت سريان الضريبة او تاريخ نفاذها ووقت انتهائها، كما تملك وحدها تحديد اوان ووقت تطبيقها بشرط الالتزام بالقيد الدستوري المتمثل بعدم تقرير الضريبة باثر رجعي استنادا الى المادة (19/تاسعا) التي نصت على (ليس للقوانين اثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك ، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم). ومن ثم ينبغي ان تحترم السلطة التنفيذية النطاق الزمني الذي تحدده السلطة التشريعية بان لا تطبق الضريبة قبل سريان القانون و نفاذه، فضلا عن التوقف عن تطبيقه في الوقت الذي حدده المشرع.

ومع ذلك فأنا نلاحظ في مواضع عدة مجانية السلطة التنفيذية لهذه الأحكام الدستورية وذهبت الى تطبيق الضريبة زمانيا كيفما تشاء وبدون الالتزام بالمواعيد المحددة من قبل السلطة التشريعية وبما يعد اغتصابا لاختصاص الاخيرة. ولتوضيح هذه المسألة نبين ادناه صور مخالفة السلطة التنفيذية في هذا الامر وحسب التفصيل الاتي :

اولا:- تطبيق القانون الضريبي خارج الامد الزمني المحدد قانونا

كما بينا ان المشرع وحده يتحكم بأمد سريان الضريبة سواء ابتدائها ام انتهائها بشرط ان لا يفرضها باثر رجعي. وعلى السلطة التنفيذية الالتزام بالأوقات المحددة قانونا ومن ثم تعد الاعمال التي تقوم بها لتطبيق الضريبة، قبل الفترة التي حددها القانون الضريبي لسريانه او بعد الفترة التي حددها لإلغائه او التوقف عن تطبيقه او تعليق أحكامه، تعد اعمالا مادية لا يترتب عليها اي اثر قانوني وتعد الضريبة المفروضة قبل المدة المحددة قانونا او بعد المدة المحددة لانتهائها او الغائها غير مستحقة قانونا يمكن لصاحب

المصلحة المطالبة بإلغائها في اية فترة وامام جهات القضاء المختصة لكون هذه الاعمال قد تجاوزت اختصاص السلطة التشريعية وهو ما يجعل اعمالها منعدمة.

وبعد الوقوف على العديد من التطبيقات العملية للقوانين الضريبية المختلفة نجد ان السلطة التنفيذية لم تلتزم بالقيود الزمنية المحددة قانونا وعلى وجه الخصوص ذهبت الى تطبيق بعض القوانين الضريبية على الرغم من انتهاء الفترة التي حددها المشرع لتطبيقها. وهذا ما تحقق في ضريبة اعمار العراق التي تعد من ابرز الضرائب التي ظهرت فيها جوانب الارباك والتخبط سواء من قبل السلطة التشريعية ام التنفيذية. اذ فرضت هذه الضريبة لأول مرة بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (38) لسنة 2003¹ على السلع المستورة بنسبة (5%) من قيمتها لكي تكون بديلا عن الرسوم الكمركية (الضرائب الكمركية) التي علق تطبيقها بموجب قانون سياسة تحرير التجارة رقم (54) لسنة 2004. وقد تضمن الامر المذكور نص مفاده انتهاء العمل بها و لا تحصل قيمتها بعد مرور عامين من نفاذه². علما ان هذا الامر نص على بدء تنفيذ الضريبة في 2004/4/15³، وبذلك فان تطبيقها ينفذ بتاريخ 2006/4/15 على أساس ان مدة السنتين تنتهي بهذا التاريخ. الا ان السلطة التنفيذية لم تلتفت الى ذلك واستمرت بتطبيق هذه الضريبة بعد التاريخ المذكور، مما شكل ذلك اغتصابا لاختصاص السلطة التشريعية. ولما

¹ ودلالة ذلك ما نصت عليه المادة (1/ف2) بقولها (يعهد الى سلطة الائتلاف المؤقتة ممارسة السلطة التنفيذية والتشريعية والقضائية اللازمة لتحقيق اهدافها وذلك بموجب قرارات مجلس الامن الدولي ذات الصلة، بما فيها القرار رقم(1483) 2003 والقوانين والاعراف المتبعة في حالة الحرب ويتولى مدير سلطة الائتلاف المؤقتة ممارسة تلك السلطات)، كما اكدت ذلك المادة (السادسة والعشرون/ج) من قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية بقولها (ان القوانين والأنظمة و الأوامر والتعليمات الصادرة من سلطة الائتلاف المؤقتة بناء على سلطتها بموجب القانون الدولي تبقى نافذة المفعول إلى حين إلغائها أو تعديلها بتشريع يصدر حسب الأصول ويكون لهذا التشريع قوة القانون).

² انظر القسم (3/1) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (38) لسنة 2003.

³ جاء ذلك ضمن امر سلطة الائتلاف المتضمن تعديل ضريبة اعادة اعمار العراق رقم 70 لسنة

2004 وقائع (3893) في 2003/1/6

تيفنت السلطة التنفيذية متمثلة بمجلس الوزراء من المخالفة الدستورية تلك، حاولت استدراكها ومعالجتها من خلال رفع مشروع قانون الى مجلس النواب بتاريخ 2006/11/23¹ يفيد بتمديد العمل بقانون ضريبة اعمار العراق لمدة سنة اعتبارا من تاريخ 2006/4/15. وعلى الرغم من ان في المشروع المقترح ما يمس القيد الدستوري المتضمن عدم رجعية الاحكام الضريبية الا انه ما ان رفع الى مجلس النواب سارع الاخير بإقراره. وتجلى ذلك في قانون التعديل الاول لقانون ضريبة اعمار العراق رقم (24) لسنة 2007² الذي تضمن نص مشروع القانون المذكور سابقا مع تمديد المدة المطلوبة من سنة واحدة الى سنتين من تاريخ 2006/4/15.

وابرز ما يمكن مؤاخذة السلطة التشريعية عليه في هذا القانون انها لم تقف عند حدود التواطؤ مع السلطة التنفيذية عن اغتصاب اختصاصها الدستوري المحدد قانونا بل ذهبت الى مخالفة الدستور بنفسها بتقرير تطبيق القانون الضريبي بأثر رجعي بخلاف ما نصت عليه المادة (19 /تاسعا) من الدستور النافذ.

علما ان السلطة التنفيذية لم تقف في مخالفتها لأحكام الدستور عند الحالة المذكورة اعلاه بل كررتها وبالنسبة للضريبة ذاتها. اذ على الرغم من ان قانون التعديل الاول لضريبة اعمار العراق قد افاد كما نوهنا اعلاه الى تمديد العمل بها اعتبارا من 2006/4/15 ولمدة سنتين، اي بمعنى اخر ينتهي امد تطبيقها بتاريخ 2008/4/15 الا ان السلطة التنفيذية لم ترعو واستمرت بتطبيقها بعد المدة المذكورة مما دفعها الى الاتكاء ثانية على السلطة التشريعية في سبيل تصحيح مخالفتها الدستورية تلك. فسنت الاخيرة

¹ جاء ذلك في قرار مجلس الوزراء رقم (3266) في 2006/12/14 المستند الى جلسته المنعقدة في 2006/11/23.

² منشور في الوقائع العراقية (4042) في 2007/7/3.

قانون التعديل الثاني لقانون ضريبة اعمار العراق رقم (31) لسنة 2009¹ الذي نص في المادة (1) منه على الاستمرار في العمل بالضريبة المذكورة اعتبارا من 2008/4/15 مخالفة السلطة التشريعية بذلك ايضا القيد الدستوري بعدم رجعية القوانين الضريبية.

وحتى بعد صدور قانون التعرفة الكمركية رقم (22) لسنة 2010 الذي اعاد العمل بالرسوم الكمركية والغى قانون ضريبة اعادة اعمار العراق رقم 38 لسنة 2003 كررت السلطة التنفيذية المخالفة الدستورية المشار اليها اعلاه. اذ ان هذا القانون تضمن فرض ضريبة بأسعار مرتفعة مما اثر ذلك على ارتفاع مستوى الاسعار بمجرد الاعلان عن اقراره من مجلس النواب فاضطر الاخير لأسباب اقتصادية واجتماعية الى تأجيل تاريخ نفاذه وجعله ساري المفعول اعتبارا من 2012/6/30. وهذا يعني ضمنا الاستمرار بتطبيق ضريبة اعمار العراق الى هذا التاريخ، ولكن ما حصل هو ان السلطة التنفيذية لم تطبق قانون التعرفة الكمركية بعد التاريخ اعلاه- مثلما سوف نبين لاحقا- واستمرت بتطبيق ضريبة اعمار العراق الى ان صحح لها المشرع هذه المخالفة الدستورية بسن قانون التعديل الثاني لقانون التعرفة الكمركية رقم (37) لسنة 2013² الذي تضمن اعادة العمل بضريبة اعمار العراق رقم (38) لسنة 2003 اعتبارا من 2012/6/30.

ومن كل ذلك نلاحظ ان السلطة التنفيذية مارست مرارا اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية بتحديد النطاق الزمني لتطبيق الضريبة مخالفة بذلك مبدأ قانوني الضريبة. وما يثير الاستغراب ان الجهة التشريعية ذاتها تشرع مخالفتها الدستورية تلك وتسبغ عليها غطاء قانونيا بغية الجب عنها اي مسؤولية قانونية متغافلة ان يعملها هذا تكون هي ذاتها قد وقعت في مواطن الخلل الدستوري بإقرار الاحكام الضريبية باثر رجعي.

¹ نشر في الوقائع العراقية عدد (4142) في 2010/1/25.

² نشر في الوقائع العراقية رقم (4287) في 2013/8/26.

ثانياً: - عدم تطبيق القانون الضريبي في الآمد الزمني المحدد

لعل ان المشرع الدستوري عندما جعل امر فرض الضريبة بيد السلطة التشريعية كان الغاية منه حماية حقوق المكلفين المالية بعدم تحكم السلطة التنفيذية في هذه الحقوق بدون مبرر، وكذلك المحافظة على حقوق الخزانة العامة من خلال ضمان توريد الايرادات المالية في الاوقات التي تبدو حاجة الدولة لها ماسة ابان سن التشريع الضريبي. ولعل ان مثل هذا الهدف لا يبلغ غايته اذا ما ترك العنان للسلطة التنفيذية التحكم بتطبيق القانون الضريبي في الوقت او الاوان الذي تشاء او ترغب، اذ اي تأخير في هذا التطبيق يعكس على توريد الاموال العامة للخزينة العامة وهو ما ينعكس على مصالح الدولة ومواردها. فضلا عن ان هدف الضريبة ليس محصورا في توريد الايرادات العامة بل قد يكون لها اهدافا اقتصادية واجتماعية اهم من الهدف المالي وهذا ما يبيغه المشرع في قانون الكمارك الذي يكاد يغلب هدفه الاقتصادي في حماية الاقتصاد الوطني على هدفه المالي.

وفي العراق فان قانون الكمارك بما يتضمنه من فرض ضرائب كمركية على السلع والبضائع المستوردة والمصدرة قد علق العمل به منذ إصدار سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) الامر التشريعي الخاص بسياسة تحرير التجارة رقم (54) لسنة 2004، والذي كان له اثارا سلبية على اقتصاد العراق بحيث اضحى بلدا استهلاكيا وسوقا واسعة لعرض المنتجات والسلع الاجنبية المستوردة وانتهى بسبب ذلك كل دور للإنتاج المحلي في مضمار الزراعة والصناعة كونه تسبب في اغراق السوق العراقية بالبضائع والسلع الاجنبية ذات التكلفة البسيطة لأنها لم تكن تخضع الا لضريبة بسيطة هي ضريبة اعمار العراق بنسبة 5% وهو ما جعل ميزان المنافسة يميل للمنتج الاجنبي على حساب المنتج المحلي . وعندما تنبه المشرع العراقي لحجم الضرر الذي سببه تعليق هذا القانون على مجالات الصناعة والزراعة المحلية واصبح ميزان المدفوعات في اختلال كبير، سن قانون التعرفة

الكمركية رقم (22) لسنة 2010¹ والذي اعاد الى الحياة للضرائب الكمركية والغى قانون ضريبة اعمار العراق وقد نص هذا القانون على تطبيقه بعد مرور ثلاثة اشهر من نشره في الجريدة الرسمية. اي من المفترض ان يكون تطبيقه بتاريخ 2011/3/6، ولما كان قطاعي الزراعة والصناعة شبه معطل كما بينا ولكون الاقتصاد العراقي اعتمد على السلع والبضائع الاجنبية المستوردة نتيجة انخفاض سعرها بسبب عدم فرض ضرائب كمركية عليها، شهد السوق المحلي ارتفاعا ملحوظا بمجرد الاعلان عن صدور القانون وهو ما ولد ضغوطا على الحكومة التي عرضت فعلا عن تنفيذه في الوقت المحدد قانونا.

وعلى الرغم من ان الاسباب الواقعية اظهرت فعلا مبررات لعدم التطبيق هذا القانون على المستوى الاقتصادي والاجتماعي ولكن المأخذ الذي يحسب على السلطة التنفيذية هي ان عدم تنفيذها للقانون لم يكن بأذن من المشرع ولم تتبع المراحل والاطر الدستورية المنظمة لذلك. فكان عليها ان ترفع مشروع قانون الى مجلس النواب قبل دخول القانون حيز النفاذ لتأجيل تطبيقه وبعد ان يقر الاخير ذاك المشروع تعمل بموجبه.

وعليه فان السلطة التنفيذية قد اغتصبت اختصاص السلطة التشريعية وعطلت تطبيق احكام الضريبة الكمركية بدون مسوغ قانوني واستمرت اعمالها في هذا الاطار تلتحفها عدم الدستورية الى ان اقر مجلس النواب قانون التعديل الاول لقانون التعرفة الكمركية رقم (34) لسنة 2011² الذي اجل نفاذ القانون المذكور وعده ساريا اعتبارا من تاريخ 2012/6/30.

وحتى بعد التاريخ المذكور اعلاه لم يبصر تطبيق قانون التعرفة الكمركية النور وعرضت السلطة الحكومة عن تنفيذه بدواعي وجود مبررات اقتصادية واجتماعية تحول دون تطبيقه ودون ان تسلك الطرق القانونية والدستورية المشار اليها اعلاه في تأجيل تطبيق القانون المذكور، الى ان غطت السلطة التشريعية عملها غير الدستوري ذاك من

¹ نشر في جريدة الوقائع العراقية ع(4170) 2010/12/6

² نشر. في جريدة الوقائع العراقية ع(4226) في 2012/1/16

خلال سن قانون التعديل الثاني لقانون التعرفة الكمركية رقم (27) لسنة 2013¹ الذي اعاد العمل بقانون ضريبة اعمار العراق (امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (38) لسنة 2003) و تفويض السلطة التنفيذية تنفيذ قانون التعرفة الكمركية على مراحل بقوله (ينفذ هذا القانون على مراحل ، ويتم اختيار وتسمية السلع المستوردة المشمولة لكل مرحلة بالتنسيق ما بين الهيئة العامة للكمارك ولجنة الشؤون الاقتصادية في مجلس الوزراء على ان لا يتجاوز السقف الزمني لتطبيق المرحلة الاخيرة والوصول الى التطبيق الكامل لأحكام القانون ثلاث سنوات من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.) وقد عد هذا التعديل نافذا من تاريخ 2012/6/30.

وابرز ما يلاحظ على هذا التعديل وجود مخالفات دستورية وقعت بها السلطة التشريعية تتمثل بالاتي:

1- ان مجلس النواب اقر بهذا التعديل العمل بأحكام قانون ضريبة اعمار العراق وتأجيل قانون التعرفة الكمركية باثر رجعي لأنه نشر في الجريدة الرسمية في 2013/8/26 وعدت احكامه نافذة من تاريخ 2012/6/30 و بذلك يكون مجلس النواب قد خالف النص الدستوري الوارد في المادة (19/تاسعا) التي رفضت تطبيق احكام الضرائب والرسوم باثر رجعي.

2- ان السلطة التشريعية قد فوضت السلطة التنفيذية تحديد الوقت الذي تراه مناسباً لتنفيذ القانون الضريبي وهذا يشكل مخالفة دستورية برأينا كون ان وقت نفاذ الضريبة من المسائل المرتبطة بفرض الضريبة وذات صلة وثيقة بعناصر قانونية الضريبة التي اناط المشرع الدستوري امرها بالسلطة التشريعية في المادة (28/اولا) ولا يحق للأخيرة تفويضها استنادا الى قاعدة الاختصاصات المفوضة لا تقبل التفويض.

¹ نشر في جريدة الوقائع العراقية ع (4287) في 2013/8/26.

ونخلص من كل ذلك ان السلطة التنفيذية قد اغتصبت اختصاص السلطة التشريعية من خلال التحكم بعدم تطبيق القانون الضريبي دون مسوغ دستوري او قانوني ولا يشفع لها ان تقر الاخيرة بذلك.

واخيرا فانه على الرغم من تعليق الضريبة الكمركية بموجب قانون سياسة تحرير التجارة رقم (54) لسنة 2004 الملغي او تأجيل تطبيقها بموجب التعديل الاول والثاني لقانون التعرفة الكمركية رقم (22) لسنة 2010 كما اوضحنا، الا ان ما يثير الغرابة ان العديد من القرارات الصادرة عن مجلس الوزراء توحى بان هذه الضريبة مطبقة بالفعل من ذلك قراره رقم (354) في 2009/10/13 وقراره رقم (45) في 2012/2/7 والمتضمنان تمديد إعفاء المشتقات النفطية المستوردة من قبل شركات القطاع الخاص العراقي والاجنبي من الرسوم الكمركية وضريبة اعمار العراق. فعلى الرغم من ان هذين القرارين ينطويان على مخالفة صريحة لقانونية الإعفاء من الضريبة - مثلما ما سنبينه لاحقا- الا ان من يتمعن فيهما يجد ان مجلس الوزراء يتعامل مع الرسوم الكمركية وكأنها مطبقة وسارية المفعول وهو ما يفيد مدى الاريابك والاضطراب الذي كان يحيط بعمل السلطة التنفيذية بشأن تطبيق الضرائب الكمركية وذلك يتضاد مع قاعدة اليقين الضريبي التي تجعل المكلف في حيرة من امره بشأن اي قانون سيطبق عليه وعلى وفق اي نظام قانوني يتم محاسبته ضريبيا .

المطلب الثاني

اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية من خلال عنصر جباية الضريبة

على الرغم من ان الدستور العراقي النافذ لسنة 2005 جعل عنصر جباية الضريبة من بين عناصر قانونية الضريبة التي يناط امرها حصرا بالسلطة التشريعية، الا ان السلطة التنفيذية لم تال جهدا في تغول هذا العنصر في مواضع عدة وذهبت الى اتخاذ اجراءات او إصدار قرارات فيها المساس بمضمونه. وتجلى ذلك على وجه الخصوص في صورتين هما عدم تطبيق القانون الضريبي النافذ و اسقاط الضريبة وسنوضح ذلك على النحو الاتي:

الفرع الاول

اغتصاب اختصاص جباية الضريبة من خلال عدم تطبيق القانون الضريبي

ان عمليات احتساب الضريبة تمر بمرحلتين هما فرضها ثم تحصيلها او جبايتها وفق الاسس والقواعد التي يحددها قانون الضريبة. فعندما يسن المشرع قانون ضريبي ما بالتأكد ان اولى غاياته واهدافه رفق الخزينة العامة بموارد ضريبة جديدة. ولكن هذا الامر لا يتم الا بتدخل السلطة التنفيذية بوضع نصوص ذلك القانون موضع التنفيذ والتطبيق، واي تراخي او تماهل في ذلك سيتناقض مع غايات المشرع واهدافه.

وعليه فانه تنبيري في الواقع صورة اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية بخصوص جباية الضريبة عندما تعرض الاولى عن تطبيق القانون الضريبي او تجتهد في تحديد وقت تنفيذه واوانه بدون مسوغ قانوني كون ذلك سيحول دون جباية الضريبة او تحصيلها.

وتجلى صورة ذلك في التطبيق العملي في اعراض السلطة التنفيذية عن تطبيق احكام قانون التعرفة الكمركية رقم (22) لسنة 2010 قبل صدور قانون التعديل الاول له وبعده وعلى النحو الآتي:

1- صدر القانون المذكور ونشر في الجريدة الرسمية كما اوضحنا سابقا في 2010/12/6 ونصت المادة (11) منه على نفاذه بعد مرور ثلاثة اشهر من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية اي في 2011/3/7. الا ان السلطة التنفيذية لم تنفذه واستمرت على هذا الحال حتى 2012/1/16 وهو تاريخ نشر قانون التعديل الاول لقانون التعرفة الكمركية رقم(34) لسنة 2011 الذي تضمن تأجيل تطبيق التعرفة الكمركية لمدة سنة وبأثر رجعي من تاريخ 2011/6/30.

2- على الرغم من ان تنفيذ التعرفة الكمركية تكون واجبة التنفيذ والتحصيل بنهاية مدة السنة التي اجل تطبيق تنفيذه وفق ما مبين في التعديل الاول لقانون التعرفة الكمركية المذكور اعلاه اي بتاريخ 2012/7/1 الا ان السلطة التنفيذية حادت عن تطبيق احكامه ولم تحصل الضريبة المذكورة في الاوان المحدد تشريعيا للمرة الثانية واستمر هذا الحال حتى صدور التعديل الثاني لقانون التعرفة الكمركية ونشره في الجريدة الرسمية بتاريخ 2013/8/26 والذي تضمن ايضا تطبيق احكامه باثر رجعي من تاريخ 2012/6/30.

3- فضلا عن كل ذلك انه بالرغم من منح المشرع في التعديل الثاني للقانون المذكور السلطة التقديرية في تنفيذ احكام التعرفة الكمركية على مراحل الا ان امد تطبيقه ينبغي ان لا يزيد عن ثلاث سنوات من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية اي من 2013/8/26- 2016/8/26. علما ان وزارة المالية لم تعلن لحد الان تطبيق القانون المذكور على الرغم من ان المادة (24/ج) من قانون الموازنة الاتحادي لسنة 2016 ألزمت السلطة التنفيذية بتفعيل تطبيق قانون التعرفة الكمركية المذكور خلال السنة المالية ذاتها.

الفرع الثاني

التدخل في جباية الضريبة من خلال اسقاطها

قد تمر البلاد في ظروف طارئة تجعل امر فرض الضريبة او تطبيق احكامها او جباية حصيلتها امر مستحيل لذلك يحق للمشرع ان يتخذ من الاجراءات المناسبة في سبيل معالجة هذه الظروف الاستثنائية. وهو اذا لم يحبذ إلغاء الضريبة فإنه يملك باعتقادنا سبيلين عوضا عن ذلك الاول يتمثل بتعليق تطبيق القانون الضريبي لفترة زمنية مؤقتة محددة او غير محددة اما الثاني فهو اسقاط دين الضريبة المستحق على المكلفين. والفرق بين الحالين يتمثل في رايانا بان تعليق أحكام القانون الضريبي يتحقق في حالة عدم فرض الضريبة بالأساس على المكلف ولا يستحق عليه عبئها بالأصل، كون ان جميع أحكام القانون الضريبي معلقة ولا تملك السلطة المالية اتخاذ اي اجراء سواء في مجال فرضها ام جبايتها.

اما بالنسبة لإسقاط الضريبة فان الضريبة تتخذ اجراءات فرضها واحتسابها وتحصيلها على المكلفين ولكن تراعي السلطة التشريعية ثقل عبئها على المكلفين بسبب الظرف الاقتصادي او الاجتماعي الاستثنائي الذي تمر الدولة به فتعتمد الى اسقاط هذه الضريبة وعدم الزام المكلفين الذي استحققت عليهم قانونا جبايتها بدفعها الى السلطة المالية. وعليه فان الدولة في هذه ممثلة بالسلطة التشريعية قد تنازلت عن حقها في تحصيل الضريبة. ومن ثم فان اسقاط الضريبة نعتقد انه يمس جباية الضريبة اكثر من فرضها.

وفي كل الاحوال فان اسقاط الضريبة او تعليق احكام تنفيذها مرهون بحسب الدستور بإرادة السلطة التشريعية بعد تلك الصور ضمن المسائل المتفرعة عن مبدأ قانونية جباية الضريبة ومن ثم فان قيام السلطة التنفيذية او اية جهة غير مختصة بالتنازل عن الضريبة او اسقاطها او تعليق احكامها تغول لاختصاص السلطة التشريعية بدون مسوغ قانوني وهو ما تحقق لدينا على صعيد الواقع في حالتين هما:

الحالة الاولى:- عندما اصدر مجلس الحكم¹ قرارا ينص على (اسقاط جميع ضرائب العقار الأساسية والاضافية لعام 2003 عن المواطن اسوة بما حدث بضريبة الدخل) فابرز ما يلاحظ على هذا القرار انه صدر من جهة غير ذي اختصاص، اذ ان مجلس الحكم لا يمثل سوى جهة استشارية في فترة ما بعد عام 2003 فهي لا ترتقي الى مستوى السلطة التشريعية التي كان يمثلها كونها فترة الاحتلال(سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة)) التي اعطيت لها سلطة التشريع بناء على قرار مجلس الامن الدولي رقم (1483) لسنة 2003 ومن ثم فان اسقاط الضريبة الذي يمس عنصر جباية الضريبة صدر دون مسوغ قانوني ومن جهة غير ذات اختصاص .

ومن جانب اخر ان هذا القرار تضمن اسقاط جميع ضرائب العقار الأساسية والاضافية اسوة بما حدث في ضريبة الدخل، ولم يشر اين تحقق هذا الاسقاط في قانون ضريبة الدخل. وكل ما نؤكد في هذا المقام ان سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) اصدرت الامر رقم (27) المتضمنة الاستراتيجية الضريبية لعام 2003 اذ جاء في القسم (2/أ) منها نص مفاده تعليق ضريبة الدخل على موارد الدخل المقدر والمفصلة في المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982. كما جاء في الفقرة (ب) تعليق ضريبة ايجار العقار المقررة بموجب القانون رقم (62) لسنة 1959 المعدل. فهذا التعليق وان صدر عن جهة احتلال لكنه يمثل قانونا وبحسب القانون الدولي فان السلطة التشريعية هي ممثلة في تلك الفترة بسلطة الائتلاف المؤقتة وليس مجلس الحكم. كما ان الامر تضمن تعليق ضريبة ايجار العقار وليس اسقاطها وحسب ما بينا انفا التعليق الضريبي يشمل عدم فرض الضريبة وعدم جبايتها بالأصل بخلاف اسقاط الضريبة الذي ينصرف الى عدم جبايتها. لذلك قرار مجلس الحكم ليس له مبرر طالما ان الضريبة بالأساس سوف لا تفرض .

¹ جاء ذلك في قراره رقم (93) في جلسته المنعقدة في 2003/11/4

الحالة الثانية : صدر عن الامانة العامة لمجلس الوزراء قرارا حمل الرقم (16) لسنة 2012¹ يتضمن اطفاء الديون المستحقة للحكومة بذمة المكلفين بدفع الضريبة جراء استمرار الجهات الرسمية بتنفيذ المادة (20) من قانون الموازنة الاتحادية للسنة المالية 2008 للمدة من 2009/1/1 ولغاية 2011/12/31 فهذا الاطفاء يتضمن تنازل السلطة التنفيذية عن الضريبة المستحقة للدولة بموجب قانون ضريبة الدخل او اسقاط لدينها. ونعتقد ان هذا الاطفاء فيه تجاوز على اختصاص السلطة التشريعية التي لها الحق وحدها في اسقاط الضريبة المستحقة للدولة. ولذا لما بان للسلطة التنفيذية عدم مشروعية قرارها سارعت بتلافيه من خلال تضمينه مشروع قانون الموازنة العامة السنوية الذي اقر من السلطة التشريعية بموجب القانون رقم (22) لسنة 2012.

¹ جاء ذلك في جلسته الاعتيادية في 2012/1/10.

المطلب الثالث

اغتصاب السلطة التشريعية من خلال الإعفاء من الضريبة

لقد بينا في غير مرة بان عنصر قانونية الإعفاء من الضريبة يعد من اكثر العناصر تغولا واغتصابا من قبل السلطة التنفيذية. واعدنا ذلك الى مرحلة تاريخية مرتبطة بان عنصر الإعفاء من الضريبة لم يكن احد عناصر قانونية الضريبة في ظل دستور 1970 الملغي والمنصوص عليه في المادة (35) منه ومن ثم فأن السلطة التشريعية فوضت في فترات مختلفة السلطة التنفيذية حق منح الإعفاء في مواعيد عدة.

وعند استقراءنا للعديد من قرارات السلطة التنفيذية نجد انها ما زالت تسلك ذات المسلك في تقرير الإعفاءات الضريبية على الرغم من ان الدستور النافذ لسنة 2005 كان واضحا في حصر امر الإعفاء بالسلطة التشريعية ولم يجز للأخيرة ان تخول هذا الاختصاص الى السلطة التنفيذية او لأية جهة اخرى ويمكن ان نحدد ابرز صور الإعفاء التي قررتها السلطة التنفيذية وانبرى فيها عيب اغتصاب السلطة بما يلي:

الفرع الاول

الاستمرار بمنح الإعفاء بعد انتهاء المدة الزمنية المحددة قانونا

ان الإعفاء الضريبي قد يكون دائما او مؤقتا ويراد بالأخير ان يحدد المشرع مدة زمنية معينة لإعفاء النشاط او الشخص من الضريبة المفروضة تنتهي بانتهائها ويجب ان تتوقف السلطة التنفيذية عن منح الإعفاء بمجرد حلول اجل نفاذها قانونا¹. ولكن لاحظنا في مواضع عدة استمرار السلطة التنفيذية بمنح الإعفاء دون مسوغ قانوني او دستوري وهو ما يضر بمصلحة الخزنة العامة. ويتجلى ذلك على سبيل المثال عندما نص قانون الموازنة العامة لسنة 2008 على مضاعفة السماعات الضريبية ومقياس الضريبة المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982². من المسلم به ان السماعات الضريبية هي إعفاءات شخصية منظور اليها من الناحية الاجتماعية³. وطالما ان هذه المضاعفة وردت في قانون مؤقت هو قانون الموازنة العامة المشار اليه اعلاه فإنها تنتهي بانتهاء تطبيقه اي في نهاية السنة المالية للموازنة العامة. لكن ما حصل ان السلطة المالية استمرت باحتساب هذه الإعفاءات للسنوات 2009، 2010، 2011 بدون مسوغ قانوني وهذا

¹ ينظر في تفصيل ذلك د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، 88-94.

² انظر المادة (20) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2008 التي نصت على (اولا - تضاعف مبالغ السماعات الضريبية للموظف ضمن البند (1) من المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة / 1982 المعدل بموجب البند (2) من القسم (2) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (49) لسنة / 2004.

ثانيا - تضاعف المبالغ الخاصة بقياس الضريبة الواردة في المادة / 13 من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة / 1982 المعدل سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (49)، لسنة 2004.

³ انظر كتابنا علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2012، ص165.

ما دعاها كما بينا سابقا الى محاولة تلافي هذا الخطأ الدستوري بتضمين مشروع موازنة 2012 نصا يفيد بإطفاء الديون المستحقة للحكومة بذمة المكلفين بدفع الضريبة جراء استمرار الجهات الرسمية بتطبيق المادة المذكورة اعلاه والتي من بينها مضاعفة السماحات الضريبية ومقياس الضريبة للفترة من 2009/1/1-2011/12/31. وهو ما يخالف بشكل صريح نص القانون وأحكام الدستور وفيه تغول لاختصاص السلطة التشريعية من الناحية العملية والاجرائية.

الفرع الثاني

اغتصاب السلطة من خلال تقرير الإعفاء بناء على تخويل مخالف للدستور

كما اوضحنا ان المشرع الدستوري الحالي جعل امر إعفاء من الضريبة من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية التي لا يجوز تفويضها الى غيرها او التنازل عنها. ومع ذلك فان هذا الحكم لم يسلم من الخرق والمجانبة تجلى بسن مجلس النواب العراقي بعض القوانين التي تضمنت تفويض الاختصاص الضريبي في شؤون الاعفاء الى السلطة التنفيذية ومن ذلك ما جاء في قانون استيراد وبيع المنتجات النفطية رقم (9) لسنة 2006 الذي نص في المادة (2) منه على (تعفى استيراد وبيع المنتجات النفطية المستوردة المنصوص عليها في هذا القانون من الرسوم الكمركية وضريبة اعمار العراق لمدة سنتين من تاريخ نفاذ هذا القانون ولمجلس الوزراء اعادة النظر بالإعفاء تبعا للظروف الاقتصادية). فعجز المادة يفيد بلا مواربة الى تفويض السلطة التشريعية امر الاعفاء من الضريبة الى السلطة التنفيذية. واذا كان مثل هذا النص يتعارض مع أحكام الدستور ومجانبا لقانونية الضريبة فان ما يترتب عليه من اثر قانوني هو عدم دستورية اي قرار يصدر من السلطة التنفيذية اعمالا لمضمونه كونه بني على تفويض مخالف للدستور .

وهو ما ينصرف الى العديد من قرارات مجلس الوزراء التي صدرت بهذا الشأن ومنها قراره رقم (354) في 2009/5/14 تضمن تمديد إعفاء المشتقات النفطية المستوردة من قبل شركات القطاع الخاص العراقي او الاجنبي من الرسوم الكمركية وضريبة الاعمار لمدة سنتين اضافيتين اعتبار من تاريخ 2009/1/17 وكذلك قراره ذي الرقم (25) في 2012/1/11 الذي تضمن الموافقة على توصية لجنة الشؤون الاقتصادية بشأن تمديد إعفاء المشتقات النفطية المستوردة من قبل شركات القطاع الخاص والاجنبي من الرسوم الكمركية وضريبة اعمار العراق لمدة ثلاث سنوات اضافية ابتداء من تاريخ 2011/1/17 ولغاية 2014/1/17 وقد استند المجلس في كلا القرارين الى القانون المذكور رقم (9) لسنة 2006.

وعلى الرغم من ان تصرف السلطة التنفيذية لا يشير بشكل صريح الى اغتصاب السلطة التشريعية كون الاخيرة هي التي فوضت هذا الاختصاص على خلاف أحكام الدستور لكن هذا لا يمنع من وصم اعمالها المستندة الى ذاك التفويض بعدم الدستورية.

ومع ذلك فان اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية بخصوص الاعفاء من الضريبة يتجلى بشكل اوضح في قرار مجلس الوزراء بجلسته الاعتيادية السابعة المنعقدة في 2006/3/23¹ بتسمية اللجنة الاقتصادية العليا لتكون الجهة المركزية التي تتولى تحديد الجهات المشمولة بالإعفاء من الضرائب والرسوم وفقا لأمر سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (49) الصادر بتاريخ 2004/2/19. فهذا القرار يدل بلا شك على تفويض صادر عن جهة لا تملك حق التفويض بأمر الإعفاء من الضريبة متناسية ومتغافلة نص الدستور الصريح الذي جعل هذا الامر من شؤون المشرع وحده دون مشاركة احد.

وإذا ما كان القرار استند في ذلك الى قرار سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (49) فان هذا القرار لا يشير في اي نص من نصوصه الى ما يفيد معنى تفويض السلطة التنفيذية امر

¹ مشار الى القرار في كتاب مجلس الوزراء رقم (415) في 2006/3/28.

الإعفاء من الضرائب والرسوم. وحتى لو وجد مثل هذا النص فإنه لا يعمل به طالما تعارض مع نص أعلى منه مرتبة وقيمة قانونية إلا وهو الدستور. ومن ثم كل ما يصدر عن اللجنة الاقتصادية العليا -والتي تسمى أحياناً في قرارات مجلس الوزراء بلجنة الشؤون الاقتصادية- في هذا الشأن تجاوز لاختصاص السلطة التشريعية وخرقاً لأحكام الدستور وتعد قراراتها منعماً من الناحية القانونية ولا يترتب أي أثر قانوني كونها تمثل فيها عيب الاختصاص الجسيم.

الفرع الثالث

الاستمرار بتطبيق الإعفاء بناء على تفويض صادر في ظل الدستور السابق

لسنة 1970

أوضحنا في غير مرة بأن الدستور السابق في سنة 1970 لم يجعل من بين عناصر قانونية الضريبة الإعفاء منها ولذلك لم تجد السلطة التشريعية في حينها مانعاً دستورياً يحول دون تفويض السلطة التنفيذية هذه المكنة، ومن ثم فإن القوانين التي تتضمن تفويض السلطة التنفيذية أمر الإعفاء من الضريبة لا تثريب عليها كما أن القرارات الإدارية التي تصدر بهذا الشأن صحيحة ولا تخالف مبدأ المشروعية.

ولكن إذا ما كان مثل هذا الطرح لا غبار عليه وتحيطه جوانب المشروعية فإنه لا يصدق بعد نفاذ دستور 2005 الحالي كون أن هذا الأخير نص على قانونية الإعفاء من الضريبة. ومن ثم فإن جميع النصوص القانونية التي تتضمن تفويض السلطة التنفيذية أمر الإعفاء من الضريبة تعد ملغية ضمناً حتى وإن لم يقر المشرع بإلغائها صراحة كونها تتعارض مع قاعدة دستورية أعلى منها منزلة ومرتبعة كما أن أي قرار إداري يصدر عن السلطة التنفيذية بعد نفاذ الدستور المذكور متضمناً الإعفاء من الضريبة متكناً على

التفويض الوارد في النصوص القانونية تلك يعد باطلاً وتتجلى فيه صورة اغتصاب السلطة التشريعية كونه يخالف الدستور .

ومن بين القرارات الادارية التي يصدق عليها هذا القول قرار مجلس الوزراء ذي الرقم (167) لسنة 2010 والذي نص على (إعفاء الشركات المنفذة لعقود المشاريع التنموية من ضريبي الدخل واعدار العراق والرسوم الاخرى المترتبة على المشاريع المذكورة انفا وذلك استنادا الى أحكام القرار التشريعي رقم 767 لسنة 1987)¹. فهذا القرار يفيد الى تقرير السلطة التنفيذية إعفاءات ضريبية مستندا الى أحكام قرار تشريعي (قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل))الذي فهمه مجلس الوزراء بانه يفيد التحويل والتفويض بالإعفاء وهو ما يتعارض مع أحكام الدستور الذي جعل امر الإعفاء كما ذكرنا من الاختصاصات المحصورة بالمشروع وحده دون تفويض او تنازل .

وهنا ينبغي ان نشير الى انه وان كان قرار مجلس الوزراء يفهم منه معنى تقرير الإعفاء بناء على تفويض تشريعي فانه بالرجوع الى قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (767) لسنة 1987 المشار اليه اعلاه نجد انه نص في المادة (1) على (تعفى الشركات الاجنبية المنفذة لمشاريع التنمية في العراق من جميع الرسوم والضرائب المتحققة بسبب تنفيذها تلك المشاريع بما في ذلك ضريبة الدخل المتحققة على مدفوعات منتسبها من غير العراقيين) بينما نص في المادة (2) على (تطبيق الإعفاء المنصوص عليه في هذا القرار على المشاريع الجديدة التي يتم التوقيع على عقودها بعد تاريخ تنفيذ هذا القرار).²

ولا نرى في نص المادة (2) ما يفيد التحويل للسلطة التنفيذية بالإعفاء وانما بين فقط احوال تطبيق القانون على المشاريع المستقبلية التي تتوافر فيها الشروط التي حددها القرار التشريعي وهي ان كون الشركة اجنبية وان تنفذ مشروع تنموي اي انه يمثل اعفاء وجوبيا

¹ قرار مجلس الوزراء في جلسته الاعتيادية السابعة المعقودة بتاريخ 2010/4/27

² وقائع عراقية ع(3173) في 1987/26/1

وليس جوازي¹ ومن ثم فإن السلطة التنفيذية لا تحتاج الى إصدار القرار المشار اليه اعلاه الذي يفيد مضمونه بتقرير بالإعفاء بناء على تحويل وبما يوحي بمعنى اغتصاب اختصاص السلطة التشريعية وان كانت حقيقة الامر غير ذلك.

الفرع الرابع

الإعفاء الضريبي غير المستند الى تفويض تشريعي

اذا كان قيام السلطة التنفيذية بتقرير الإعفاء الضريبي المستند الى تفويض تشريعي كما قلنا يعد مجانباً للدستور النافذ وفيه تجاوز صارخ على اختصاصات السلطة التشريعية فانه من باب اولى ان ينطبق هذا الوصف اذا ما ذهبت السلطة التنفيذية الى تقرير ذلك الاعفاء من تلقاء نفسها دون ان يخولها نص قانوني بذلك.

وعلى صعيد الواقع نجد العديد من الاعمال والقرارات الصادرة عن السلطة التنفيذية جاءت ملتحفة بجلايبب تلك المجانية ومن ذلك قرار مجلس الوزراء رقم (146) لسنة 2009² الذي جاء فيه (1- إعفاء عقود وزارة الكهرباء لاستيراد الوقود(زيت الغاز) لأغراض توليد الطاقة الكهربائية من ضريبة اعمار العراق البالغة 5%). وعلى الرغم من ان قرارات سابقة اشرنا اليها قام المجلس بتقرير مثل هذا الإعفاء بالاستناد الى قانون

1 باعتبارنا ثمة فرق بين الإعفاء الوجوبي والإعفاء الجوازي. فالأول لا اشكال فيه كون المشرع يحدد الشروط القانونية المقتضاه لمنح الإعفاء دون ان يترك اي سلطة تقديرية للإدارة في منح الإعفاء من عدمه بل هي ملزمة بمنح الإعفاء طالما توافرت فيه هذه الشروط. اما الإعفاء الجوازي فان فيه مخالفة واضحة للدستور لان المشرع يعلق منح الإعفاء في كل الأحوال على موافقة السلطة المالية ممثلة بالوزير حتى وان اورد المشرع شروطاً اخرى لمنح الإعفاء فهذه الشروط لا تمثل سوى قيود يلتزم بها الوزير عند منح الإعفاء اذا رغب بذلك. ولكن لا يمنعه من التحكم في منعه او منحه بحسب السلطة التقديرية التي منحها المشرع اياه.

² جاء ذلك في الجلسة السابعة عشر الاعتيادية لمجلس الوزراء المنعقدة في 2009/5/17.

استيراد وبيع المنتجات النفطية رقم (9) لسنة 2006 الذي حولها تقرير الإعفاءات الا ان مثل هذا القرار لا نجد انه مستندا الى أحكام مثل هذا التحويل وبذلك تكون السلطة التنفيذية قد اخذت تتعامل مع الإعفاء الضريبي وكأنه داخلا ضمن الاختصاصات الدستورية للصيقة بها، لها حق مكتسب فيه ضاربة عرضا نصوص الدستور النافذ الذي جعله ضمن ولاية السلطة التشريعية.

وفي اشارة اخرى الى تحكم السلطة التنفيذية بعنصر الاعفاء وتقريره من تلقاء نفسها ذهبت الى اصدار قرارات مماثلة منها قرار مجلس الوزراء رقم (356) لسنة 2013 (إعفاء الشركات الاجنبية لأغراض تنفيذ مشروع ميناء الفاو الكبير من الضرائب والرسوم لكونه من المشاريع التنموية وتطبيقا للقانون النافذ)¹. ولم يشر القرار الى اي قانون استند اليه كما لم يوضح اي سنة صدر هذا القانون ونعتقد ان القانون المراد به هنا هو قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (637) لسنة 1987 - والمشار اليه سابقا- والذي بينا فيه ان المشرع حدد الشروط القانونية لتطبيق هذا الإعفاء وان السلطة التنفيذية لا يحق لها ان تأتي بجديد على أحكام هذا القرار لكونه اعفاء وجوبيا وليس جوازي .

الفرع الخامس

تغول السلطة التنفيذية اختصاص إلغاء الإعفاء من الضريبة

لا غرو ان السلطة التشريعية ممثلة حاليا بمجلس النواب هي التي تحدد كل العناصر الأساسية المتعلقة بالإعفاء من الضريبة من حيث الواقعة المشمولة بالإعفاء والاشخاص الذين ينطبق عليهم الإعفاء والنطاق الزمني والمكاني للإعفاء. كما تملك ايضا علاوة على منح الإعفاء إلغائه. ومن ثم فان اتيان السلطة التنفيذية اي عمل او اتخاذ اي قرار من شأنه ان الغاء الإعفاء بدون فيه تجاوز صارخ على اختصاص السلطة التشريعية ولعل ان

¹ جاء ذلك في جلسته مجلس الوزراء (37) الاعتيادية المعقودة في 2013/8/27.

مثل هذه الحالة منطبقة في ضريبة انتقال العقار التي فرضها المشرع بموجب القرار رقم (120) لسنة 2002 على رؤوس الاموال التي يحصل عليها المكلف من نقل ملكية العقار باي وسيلة من وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف كبديل عن فرض ضريبة الدخل الذي كان مقررا بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982. اذ ان المشرع هنا حدد بشكل تفصيلي أحكام هذه الضريبة وبين بشكل صريح المواد التي تلغى من قانون ضريبة الدخل كما اوجب تطبيق مواد ضريبة الدخل في كل ما لم يرد به نص. ولما لم يشمل بمواد الإلغاء التتزيلات و السماحات الشخصية لذلك يكون الاصل هو اعمالها بالنسبة لمعاملة نقل ملكية العقار. ولكن ما حصل هو قيام السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية بإصدار تعليمات التحاسب الضريبي عن نقل ملكية العقار ومنافعه رقم (120) لسنة 2002 وقد تضمن هذه التعليمات نص مفاده عدم شمول معاملة نقل ملكية العقار هذه بالتتزيلات و السماحات المنصوص عليها في المادتين السابعة والثانية عشر من قانون ضريبة الدخل تحت ذريعة ان الضريبة تفرض على الدخل الاجمالي وليس الصافي.¹

وعلى الرغم من ان هذا القول يمكن تبريره من الناحية الواقعية كون ان الضريبة تفرض على راس المال العقاري الذي يحصل عليه المكلف من نقل ملكية العقار وليس الدخل الصافي مثلما هو في قانون ضريبة الدخل. الا انه لا يمكن تبريره من الناحية القانونية اذ ان السماحات القانونية وهي من قبيل الإعفاءات الشخصية لم يشر المشرع صراحة الى الغائها عندما اوضح النصوص الملغاة في قانون ضريبة الدخل بالنسبة لتطبيق احكام القرار المذكور. ومن ثم فان عدم شمول معاملة نقل ملكية العقار بالسماحات الضريبية هو بمثابة إلغاء لها دون مسوغ قانوني، وهو ما يمثل تجاوزا على اختصاصات السلطة التشريعية وكان الاولى ان يطبق هذه السماحات طالما ان المشرع جعل الاصل العام هو تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل فيما لم يرد نص في هذا القرار .

¹ اشارة الى هذا التعميم عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق / جامعة النهرين، 2003، ص65

وعلى العموم فان هذا القول اعلاه اضحى اولى بالعمل في الوقت الحاضر لاسيما بعد الغاء مجلس النواب¹ قرار مجلس قيادة الثورة رقم (120) لسنة 2002 واعاد اخضاع الايرادات المتولدة عن انتقال العقار الى قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 مثلما كان عليه الحال قبل سن القرار التشريعي اعلاه. ومن ثم فان اي قرار اداري يفيد بإلغاء السماحات بالنسبة للوعاء الضريبي المذكور يعد منعدما ولا تلحقه المشروعية كونه خالف نص دستوريا صريحا متعلق بقانونية الاعفاء من الضريبة وتمثل فيه عيب الاغتصاب الجسيم للسلطة.

الفرع السادس

اغتصاب السلطة من خلال تقرير اعفاءات بناء على تعليمات تفسيرية

مما لا ريب فيه ان النص الضريبي كغيره من النصوص القانونية قد يعتوره النقص او التعارض او الغموض والابهام ومن مسؤولية السلطة التنفيذية بعدها الجهة المكلفة بتنفيذ القانون ان تذهب الى معالجة هذه العيوب من خلال تفسير النصوص الضريبية بما يتفق مع ارادة المشرع الحقيقية بشرط ان لا يتجاوز ذلك التفسير الى محاولة اقتحام مبدأ قانونية الضريبة او تجانب عناصره الاساسية بالشكل الذي ينتج عنه خضوع دخل للضريبة لم ينص المشرع على اخضاعه او إعفاء دخل اخضعه المشرع للضريبة صراحة او تعدل احكام الضريبة بما يزيد او يقلل من الضريبة المقررة قانونا او غير ذلك من اعمال². كما

¹ جاء ذلك في قرار مجلس الوزراء رقم (48) لسنة 2015 والمنشور في الوقائع العراقية ع(4391) في 2015/12/14.

² انظر تفصيل ذلك في بحثنا الموسوم احوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في ظل الدستور العراقي لسنة 2005، مصدر سابق، ص45-47.

لا ينبغي لها ان تتجاوز معنى تفسير النص الى تأويله وذلك بإخراج النص من معناه الحقيقي الذي اراده المشرع الى معنى اخر بعيد كل البعد عن مقصده وارادته الضمنية .

وفي خضم هذا القول نشير الى بعض القرارات التفسيرية التي صدرت عن السلطة المالية كانت فيها خروجاً عن قانونية الضريبة وتتمثل فيها صورة اغتصاب السلطة التشريعية منها التعليمات المالية عدد(11) لسنة 2005 والمتعلقة باستقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر انطوت الكثير من نصوصها على تفسيرات تتعارض مع قانونية الضريبة. فهي وبعد ان حددت المدفوعات الخاضعة للضريبة في المادة (3) منه استناداً الى المادة (5/2) من قانون ضريبة الدخل والتي من بينها مخصصات السكن والاقامة والنقل والطعام والملابس والخطورة الممنوحة للعاملين في القطاع الخاص والتي لا يزيد مجموعها على نسبة (3%) من الراتب او الاجر الاسمي الشهري¹ فهذه المادة تشير الى مخالفة قانون ضريبة الدخل الذي لم ينص على مثل هذا الإعفاء وبذلك فقد اوجدت هذه التعليمات التفسيرية نصوصاً تتجاوز قانونية الضريبة بتقرير الإعفاء من الدخل خلاف القانون. ومن جانب اخر لماذا يشمل بهذا الإعفاء الجزئي العاملين في القطاع الخاص دون العام طالما ان الاثنين اصبحا مشمولين بالخضوع لضريبة الدخل.

وفي موضع اخر نجد ان هذه التعليمات ايضا انطوت على تفسير مغاير لقانون الضريبة اذ اعفت هذه التعليمات بعض المخصصات من الخضوع للضريبة ومن بينها مخصصات الايفاد او المخصصات الجغرافية التي يتقاضاها المنتسبون الاجانب من اصحاب عملهم في الخارج بسبب عملهم في العراق او من فرع الشركة في العراق وبما لا يزيد على (25%) من الراتب الشهري وكذلك مخصصات البعثات و الزمالات الممنوحة للطلبة و المخصصات الممنوحة للموفدين لأغراض الدراسة والتدريس ذات العلاقة بالعمل وتذاكر السفر المجانية او النفقات الحقيقية التي تدفع للأجانب المنتسبين عند استفادهم لأول مرة او تجديد عقودهم او تركهم العراق نهائياً لانتهاؤ عملهم او سفرهم بالإجازة او غير ذلك من النصوص التي لم نجد لها موطأ قدم في قانون ضريبة الدخل في باب

¹ انظر المادة (السادسة/13) من قانون ضريبة الدخل العراقي (113) لسنة 1982.

الإعفاءات. مما يعني ان هذه التعليمات أتت بأحكام جديدة وهي تفسير الية تطبيق الدخول المشمولة بالاستقطاع المباشر لكن هذه الأحكام تتعارض تماما مع قانونية الضريبة ولا سيما عنصر الإعفاء منها وبما يشكل خرقا دستوريا يجعل من الاستمرار بأعمالها امر منافي للدستور وحقيق بالإلغاء.

الخاتمة

لقد بان من ثنايا البحث وتفصيلاته ان عيب اغتصاب السلطة بالصورة التي تأخذ شكل تغول السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية كان له فعله الفعال في الشؤون الضريبية في تجسيد الخروج عن قواعد الاختصاص الضريبي المرسومة من قبل المشرع الدستوري الحالي في ظل دستور 2005. وقد حللنا اسباب شيوع هذا الخروج واتساع مجالاته بمجموعة من المسائل كانت لنا معها وقفة لعل من ابرزها مشكلة التعامل مع مصطلحين قانونيين يمثلان كلاهما اقتطاع مالي سيادي عادة ما يخطأ المشرع في تسميتهما وهما الضريبة والرسم. فالأخير جرى التعامل معه لفترة طويلة في العراق بنوع من المرونة التي تسمح للسلطة التنفيذية بتنظيم بعض عناصره بقرار اداري مستند الى تفويض لا تحرمه او تمنعه الدساتير العراقية السابقة بخلاف الضريبة. والاشكالية هي بالنسبة للضرائب التي يسميها المشرع رسوم فهل يمكن التعامل معها بهذه الالية فكان اجتهاد السلطة التنفيذية حينذاك يجيز لها تناول هذه الضرائب طالما اصطلح عليها المشرع وصف الرسم. ولكون لمثل هذا الاجتهاد نقيضه رأى المشرع الدستوري الحالي قطع السبيل امام الاجتهادات المتعارضة في هذا الامر فنص على قانونيتي الضريبة والرسم في المادة (28/اولا) وعاملهما بذات المعاملة واعطى لهما نفس الحصانة الدستورية والمتمثلة بعدم المساس بهما الا بقانون. ومع ذلك فان هذا الامر لم يستوعبه الكثير من رجالات السلطة التنفيذية فبقوا على المنهجية الاولى في تنظيم بعض الضرائب التي يسميها المشرع بالرسوم مثل الرسوم الكمركية ورسوم التسجيل وغيرها بموجب قرارات ادارية مما مثل ذلك عين اغتصاب السلطة. ويضاف الى ذلك السبب اسباب اخرى منها التأثير بالمنظومة الادارية والقانونية لمؤسسات الدولة في ظل دستور 1970 وكيف كانت تتعامل مع فرض الضرائب وجبايتها والاعفاء منها تعاملًا تجيز معه التفويض على الاقل في الاعفاء من الضريبة وهو مالم يسمح به الدستور الحالي. واذا ما كان ثمة سبب اخر يقف الى جنب السببين اعلاه فأنا اوعزناه الى تدني مستوى الوعي

القانوني بالشؤون المالية على المستوى الشعبي والمؤسساتي مما فسح المجال امام نفاذ يد السلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية بالشكل الذي يخرج عن جادة الدستور دون ان نلمس ردود فعل شعبية او مؤسساتية تشخص ذلك الخروج وتقف بالصد منه او تعمل على تصحيحه.

ولذلك وجدنا ان معالم اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية مست جل عناصر قانونية الضريبة ان لم يكن جميعها من فرض واعفاء وتعديل وجباية والتي حجزها المشرع الدستوري حصرا بيد السلطة التشريعية. ففي فرض الضريبة اتضح لنا ان السلطة التنفيذية لم تدخر جهدا في ان ترتدي لباس المشرع في كثير من معالم هذا العنصر. فكان ذلك متجليا بشكل لا يخطاه التصور في تحديدها للواقعة المنشئة لبعض الضرائب او المكلف بدفعها او تحكمها في النطاق الزماني لفرضها . واذا كان في عنصر فرض الضريبة الميدان الواسع لاغتصاب السلطة فان لعنصر الجباية نصيبه من ذاك الاغتصاب بدت تطبيقاته واضحة في ثنايا البحث سواء من خلال عدم تطبيق القانون الضريبي او من خلال اسقاط الضريبة المفروضة. اما عنصر الاعفاء من الضريبة فان ولوج ميدانه كان الاكثر اعمالا واقتحاما لاسباب تطرقنا اليها في البحث فظهر لنا اغتصاب السلطة باكثر من صورة او هيئة منها الاستمرار بمنح الاعفاء بعد نفاذ الاجل المحدد قانونا او تقرير اعفاء بناء على تخويل مخالف للدستور او الاستمرار في تقرير الاعفاء استناد الى سند دستوري ملغي او غير من صور .

وبعد كل قيل حري بنا ان نضع بعض التوصيات والمقترحات التي نرى ان تسهم في تدارك احوال اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية وتحول دون استمرار ذبوعها في الشؤون الضريبية وعلى النحو الاتي:

1. نوصي بمبادرة السلطة التنفيذية الى الغاء جميع القرارات والاعمال الادارية التي تم تناولها في ثنايا البحث او تلك التي على غرارها لم يسع الباحث لذكرها وتجسدت فيها صور اغتصاب السلطة وتغولها لاختصاص السلطة التشريعية لكي تبقى اعمالها مشروعة ولا يدركها العدم عند الطعن بها قضائيا مثلما حالها الان.
2. نوصي مجلس الوزراء الغاء قراره المتخذ في جلسته الاعتيادية السابعة المنعقدة في 2006/3/23 والمتضمن تسمية اللجنة الاقتصادية العليا لتكون الجهة المركزية التي تتولى تحديد الجهات المشمولة بالإعفاء من الضرائب والرسوم لما في هذا التحويل مخالف صريحة لاحكام الدستور النافذ الذي اناط بالمشروع وحده تحديد الاعفاء والجهات المشمولة به.
3. نقترح على مجلس النواب ان يمارس دوره الفاعل في الرقابة على عمل الحكومة والحوؤل دون اعتدائها على الاختصاص الدستورية المرسومة له دستوريا. كما نقترح ان يجري عمليه مسح شاملة لجميع التشريعات والقوانين السابقة لدستور 2005 واللاحقة والغاء او تعديل كل النصوص التي قد تحتويها وتفيد معنى تفويض السلطة التنفيذية لاختصاصات ضريبية جعلها الدستور الحالي في دائرة ولاية المشرع.
4. نامل من القضاء الدستوري لدينا المتمثل بالمحكمة الاتحادية العليا ان يؤصل المبادي الدستورية الضريبية في احكامه وقراراته القضائية منها والتفسيرية لكي تكون محل اعتبار واعتداد من قبل السلطتين التشريعية والتنفيذية عند تناولها الشؤون الضريبية بحسب الاختصاص المرسوم لكل منهما.

المصادر والمراجع

اولا: الكتب

1. د.رائد ناجي احمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2012.
2. د.عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007
3. د.ماجد راغب الحلو، القضاء الاداري، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1985.
4. د.محسن خليل، قضاء الالغاء، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1989.
5. د. نجيب خلف احمد و د. محمد علي جواد، القضاء الاداري، ط4، السليمانية، 2015.

ثانيا: الرسائل والاطاريح والبحوث

1. قيصر يحيى جعفر الربيعي ، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، اطروحة دكتوراه، كلية القانون /جامعة بغداد، 2004.
2. ابراهيم حميد محسن الزبيدي ، الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب المباشرة في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية القانون/جامعة بغداد، 2007.
3. عثمان سلمان غيلان ، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق(دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق/ جامعة النهدين، 2003.
4. د. احمد خلف حسين الدخيل، موقف القانون العراقي من الضريبة المستترة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، المجلد (13)، العدد(9)، 2006.

5. د. رائد ناجي احمد، احوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في ظل الدستور العراقي لسنة 2005)، بحث موعود بالنشر في مجلة بيت الحكمة ، في 2015/4/29.

ثالثا: الدساتير والقوانين والاورام التشريعية والقرارات الادارية والمصادر الاخرى

1. الدستور العراقي الدائم لسنة 2005 النافذ.
2. قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية الملغي .
3. الدستور العراقي لسنة 1970 الملغي.
4. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982.
5. الامر التشريعي لضريبة اعادة اعمار العراق رقم 38 لسنة 2003.
6. قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2008.
7. قانون التعرفة الكمركية رقم (22) لسنة 2010 النافذ.
8. مجموعة من قرارات مجلس الوزراء .
9. مجموعة من قرارات اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية.

المخلص

يعد اغتصاب السلطة من ابرز العيوب التي واجهها القضاء الاداري والتي تنسب الى اعمال السلطة التنفيذية وتحيلها الى اعمال غير مشروعة ويصيبها العدم ولا تكتسب المشروعية حتى وان فاتت المدة المحددة للطعن. ومن ابرز صوره هي اعتداء السلطة التنفيذية على اختصاص السلطة التشريعية وقد وجدنا ان لهذا العيب وجود واثر في الشؤون الضريبية، فالكثير من الاعمال والقرارات التي تصدر عن السلطة التنفيذية جاءت وهي حاملة لصوره ومدلوله ونعد ذبوع ذلك الامر لأسباب من بينها اشكالية المصطلح في التمييز بين الضريبة والرسم والتأثر بالمنظومة القانونية والادارية التي كانت عليها الدولة قبل عام 2003 وكذلك تدني مستوى الوعي القانوني بالشؤون الضريبية وعلى الرغم من الدستور الحالي لسنة 2005 حدد عناصر قانونية الضريبة في المادة (28/اولا) بفرض الضريبة وتعديلها والاعفاء منها وجبايتها الا ان المتمعن في الكثير من التطبيقات الضريبية يجد ان السلطة التنفيذية تناولت معظم هذه العناصر ان لم يكن جميعها بالتنظيم مما يعد ذلك خروجا صريحا عن قواعد توزيع الاختصاص الضريبي التي رسمها الدستور واغتصابا للسلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية.

Summary

The usurpation of authority from the main flaws of the administrative judiciary faced it, which are attributed to the actions of the executive power and transmit them to the illegal acts of nowhere and hit it does not gain legitimacy even if they missed the time limit for appeal, Among and the most prominent manifestations is the executive branch assault on the competence of the legislature and we have found that this defect and the existence and effect of the tax affairs, many of the actions and decisions issued by the executive branch was a carrier of the image and its significance and promise publicity that it's partly because of the problematic term in the distinction between tax and fee and vulnerability to legal and administrative clades, which was the state before 2003, as well as the low level of awareness of the legal and tax affairs and in spite of the current Constitution of 2005 identified legal elements of the tax in Article (28/ first) To impose the tax, modification and exemption from the levy, but the so call in a lot of tax applications to find that the executive branch covered most of these elements that not all regulation which is therefore a departure frank about the distribution of the tax jurisdiction rules set by the Constitution and the usurpation of the authority of the executive to the jurisdiction of the legislature.