



الإعفاءات الضريبية للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية والقنصلية

صباح فياض طلاس الجياشي*

كلية القانون/ جامعة المثنى

المخلص	معلومات المقالة
انصب موضوع بحثنا على (الإعفاءات الضريبية للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية والقنصلية). ومن ثم فهو قد تناول مورد إيرادي مهم وهو الضريبة التي تتمثل في كل دولة من العالم جزءاً من موازنتها، لأنها متعلقة بحاجات كل مجتمع ومتعلقة بالمصادر الحياتية التي تختلف من دولة الى أخرى بحسب مواصفاتها وما تمتلك من ثروات طبيعية وصناعية وجغرافية. هذا المورد كان له الأثر في قيام الأمم وازدهارها كما كان له الأثر في احتلال أمم وهلاك الحث والنسل بها، إذ استغل في غير مقاصده واهدافه. ونظراً لأهمية الدراسة هذه فقط سلطنا الضوء على تعريف ضريبة الدخل ونطاق سريانها. ومن ثم بينا إعفاءات المنظمات الدولية والإقليمية المالية وفق ضريبة الدخل. وأخيراً تطرقنا إلى الإعفاءات المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة الدخل.	تاريخ المقالة : تاريخ الاستلام: 2021/4/5 تاريخ التعديل : 2021/7/15 قبول النشر: 2021/8/10 متوفر على النت: 2021/11/20
	الكلمات المفتاحية : الإعفاءات الضريبية المنظمات الدولية البعثات الدبلوماسية

©جميع الحقوق محفوظة لدى جامعة المثنى 2021

المقدمة:

أغراض اجتماعية واقتصادية ودولية ولكن ما قرره المشرع من مزايا ضريبية للأشخاص الدولية هذا موضوع بحثنا فأننا نسعى لمناقشة هذه المزايا المتمثلة (بالإعفاءات) وتحليلها .

ولاً- فرضية الدراسة:

أن للإعفاء الضريبي أبعاد دولية مختلفة قررتها الاتفاقيات الدولية، وأقرتها التشريعات الضريبية، سواء ما كان منها يقع ضمن الضرائب المباشرة أم الضرائب غير المباشرة، ومن هنا تبرز أهمية القانون الدولي العام الذي نظم العلاقة بين التشريعات الوطنية والدولية درئاً لكل نزاع ينشأ.

ثانياً-أسباب اختيار الدراسة :

أن للإعفاءات الضريبية للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية والقنصلية تأثيراً على مستوى السياسة الخارجية للدول وهذا من خلال توطيد العلاقات الدولية، إضافة الى

تطورت العلاقات الدولية تطوراً كبيراً على المستوى الاقتصادي والاجتماعي والمالي، لا سيما بعد التطور الحاصل في الاتصالات، فلم يعد هناك وجود افتراض لدولة تقوم على الانغلاق والفردية والانعزال، تطبق قانوناً واحداً هو قانونها الوطني على جميع العلاقات القانونية سواء كانت وطنية أم مشوبة بشخص أجنبي. بل أن الدول اليوم تقوم على الانفتاح فالأشخاص والأموال تنتقل عبر الحدود من دولة الى أخرى، ذلك أن المجتمعات الدولية لا تستطيع الاستغناء عن بعضها بسبب ضرورات الحياة ومتطلبات وحاجة العلاقات الدولية الرصينة القائمة على مبادئ العدالة واحترام الحقوق فالمجتمعات الدولية لم تعد مقيدة بحدودها السياسية، بل أصبحت تتعدى هذه الحدود لتساير التطور الدولي. هذا وقرر المشرع عدداً من المزايا المالية (الإعفاءات)، لأغراض شتى أي

*الناشر الرئيسي : E-mail : Sabahtallas1981@gamil.com

الأموال. وبمقتضى هذا الاتجاه ورد التعريف للضرائب المباشر على أساس كيفية فرضها على الأموال.

أن هذه التعاريف تحمل في طياتها جانباً من واقع الضرائب المباشرة وعلى هذا يمكن القول إن، الضرائب المباشرة هي الضرائب التي يتسم وعاءها عموماً بالاستقرار والانتظام أو الدوام النسبي وان فرضها وتقديرها يتم على أساس وجود اتصال مباشر بين الإدارة الضريبية والمكلف وإنها تكون محلاً لمراعاة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف وتتخذ من كسب الثروة⁴، أو تملكها واقعاً لها أو على الدخل⁵.

وبهذا أصبح للضرائب أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية، فضلاً عن الهدف التقليدي وهو تمويل الخزنة العامة للدولة. ومن أهم الضرائب أثراً وتأثيراً على سياسة الدولة الضرائب المباشرة. وتعد ضريبة الدخل النموذج الأمثل للضرائب المباشرة التي تتخذ من الدخل وعاء لها، ولهذا احتلت هذه الضريبة مكاناً متميزاً في تشريعات الضرائب المباشرة ولغرض الإحاطة بالموضوع مدار البحث، نتناول هذا المبحث من خلال مطلبين، يخصص الأول لبيان مضمون ضريبة الدخل والثاني نبين فيه نطاق سريان الضريبة على الدخل.

المطلب الأول

مضمون ضريبة الدخل

إذا كانت الضريبة اقتطاع نقدي جبري نهائي تفرضه الدولة بموجب سلطتها السيادية على المكلفين إذا ما تحققت الواقعة أو المناسبة المشترطة قانوناً لفرضه فإن سلطة الدولة بفرض الضرائب أو الإعفاء منها والأنواع التي تفرضها لم تأت دفعة واحدة، بل مرت بمراحل زمنية طويلة وتطورت تقنية الضرائب ومرت بمراحل مختلفة منها ضريبة الدخل، لذا قبل البدء بتعريف ضريبة الدخل والتعرف على وعائها الضريبي لا بد من بيان مراحل تطور الضريبة وهذا ما سنوضحه في الفروع الآتية:

الفرع الأول

تحقيق المكاسب الاقتصادية والاجتماعية كان من نتيجة تقدم وتطور العلاقات الدولية أن نشأ ما يعرف اليوم بالقانون المالي الدولي الذي جزء منه القانون الضريبي الدولي، وهذا ما يدعونا الى دراسة هذا الفرع القانوني والإحاطة به.

ثالثاً- منهج الدراسة:

يعتمد أسلوب معالجة موضوع البحث على تحليل نصوص التشريعات الضريبية المقارنة وتدعيمها بالأراء الفقهية ناهيك عن تناول الاتفاقيات الدولية ومدى مطابقتها للنصوص الوطنية من ناحية الإعفاءات الضريبية.

رابعاً- خطة الدراسة:

سنتناول هذا الموضوع من خلال ثلاثة مباحث يخصص المبحث الأول لبيان مفهوم ضريبة الدخل. والثاني نبين إعفاءات المنظمات الدولية والإقليمية المالية وفق ضريبة الدخل. أما الثالث سوف نتطرق فيه الى الإعفاءات المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في ضريبة الدخل أيضاً.

المبحث الأول

مفهوم ضريبة الدخل

تقوم النظم الضريبية في الأعم الأغلب على الجمع بين الضرائب المباشرة التي تتخذ من إنتاج الدخل غالباً وعاءً لها. والضرائب الغير مباشرة التي تتخذ من التصرف بالدخل أو التداول وعاء لها.

ويعرف البعض¹ الضرائب المباشرة على أساس عدم قدرة المكلف نقل عبئها إلى شخص آخر، وبهذا المنظور تعرف الضرائب بأنها:- الضريبة التي لا يمكن انتقال عبئها بصفة كلية، وإن المكلف بها هو الذي يتحملها نهائياً. يذهب فريق آخر من الكتاب² إلى تعريفها على أساس واقعة تملك الثروة لذا تعرف بأنها :- الضرائب التي تفرض على واقعة تملك الثروة أي على وجود رأس المال أو على نشأة الدخل. وهناك من يعرفها³ بأنها : - الضرائب التي تتخذ الأموال وعاءً وتفرض مباشرة على هذه

تطور ضريبة الدخل

يعتمد النظام الضريبي في العراق على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والضرائب المباشرة في العراق على الاغلب تتخذ من انتاج الدخل وعاء لها . ويعد العراق في مقدمة الدول العربية التي فرضت ضريبة الدخل. أذ شرع لأول مرة بالقانون رقم (52) لسنة 1927 إثناء الاحتلال البريطاني⁶. وقد تميز القانون بكون اخذ المفهوم الضيق للدخل⁷ ولم يفرق بين الشخص الطبيعي والمعنوي. كما انه اخذ السعر النسبي ولم يأخذ بالمعدلات التصاعديّة للضريبة⁸. واغفل الأخذ بوسائل شخصية الضريبة مثل منح السماح القانوني للزوجة أو الأولاد، إذ عامل المكلف الأعزب والمتزوج معاملة ضريبية واحدة⁹.

وقد عدل القانون أربع مرات الأولى عام 1930 والثانية عام 1931 والثالثة عام 1933 والرابعة عام 1936 وقد تضمنت هذه التعديلات الأخذ بالمعدلات التصاعديّة للضريبة لأول مرة، وإدخال إعفاءات¹⁰ جديدة محلية، مثل إعفاء إرباح البلديات ومرافق الخدمات العامة، وزيادة المدة التي يجوز فيها للمكلف الطلب برد مبلغ الضريبة الزائد على المبلغ الذي يفرضه القانون، واتباع أسلوب جديد بتقدير دخول المكلفين إذ تم تصنيفهم بحسب أرباحهم. وتطبيق أحكام خاصة بالإفراد غير المقيمين بالعراق. وفرض ضريبة لأول مرة على الأرباح المتولدة عند شراء وبيع الأموال غير المنقولة بقصد المتاجرة ولو لمرة واحدة¹¹. وفي عام 1939 الغي القانون السابق وحل محله القانون رقم (36) لسنة 1939. وبموجبة تمت معالجة مسائل ضريبية معينة مثل السماحات إذ فرق المشرع لأول مرة بين الأعزب والمتزوج وزيادة معدلات الضريبة التصاعديّة للفرد المقيم وغير المقيم في العراق¹².

وقد طرأت تعديلات عديدة على هذا القانون في سنة (1943) تناولت كيفية تقدير الدخل عند حدوثه لأول مرة، وعند انقطاعه، وكيفية معاملة غير المقيم، وإرباح شركات الطيران والبواخر، وإعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفها حكومات

الأمم المتحدة إلى الأفراد العسكريين أو المدنيين من رعاياها المستخدمين لديها في العراق. وزيادة السماح للأعزب والمتزوج وزيادة عدد الأولاد الممنوح عنهم السماح¹³.

وفي عام 1952 عدل القانون مرتين التعديل الأول في 8 آذار وبموجبه فرضت ضريبة بسعر (5%) على دخل هيئات الأشخاص مثل الشركة أو الجمعية أو المؤسسة التي تمتع بالشخصية المعنوية وتتعاطى في العراق أي عمل تجاري ينجم عن بيع النفط ومشتقاته. كما رفع حد السماحات الشخصية إلى مقدار يتجاوز ما كان عليه سابقاً. وفي التعديل الثاني الذي جرى في 14 حزيران جاء القانون بنص يتعلق بمنع التهرب من الضريبة عند انتقال مصدر الدخل من شخص إلى آخر.

وفي عام 1955 عدل القانون من جديد وبمقتضاه خفض الحد الأدنى لسعر الضريبة من (6%) الى (3%) ورفع سعر الضريبة الأعلى من (15%) الى (50%) بالنسبة للفرد المقيم وبالنسبة للفرد غير المقيم. كما رفع سعر الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية، كما تضمن إعفاءات أخرى لأغراض دولية تخص موظفي هيئة الأمم المتحدة وشركات الطيران الاجنبية الحكومية¹⁴. وفي عام 1956 الغي القانون السابق وحل محله القانون رقم (85) لسنة 1956 الذي لم يخرج عن المبادئ التي جاء بها القانون السابق سوى أنه أضاف بعض المبادئ الجديدة . ويتميز هذا القانون عن سابقة بالدقة والوضوح، ليشمل الضريبة على الموجودات الثابتة¹⁵. هذا ومن أهم ما ورد في القانون الجديد انه اخضع للضريبة ولأول مره بيع اصول رأس المال الثابت . ويعد هذا اتجاهاً جديداً في قانون ضريبة الدخل نحو التوسع في نظرية الدخل. كما وزاد هذا القانون السماحات بالنسبة للزوجة والأولاد ولكنه حدد عددهم بأربعة فقط¹⁶. ولم يعمر هذا القانون طويلاً إذ إن ثورة 14 تموز 1958 أدت الى إعادة النظر بالكثير من القوانين وكان قانون ضريبة الدخل رقم (85) لسنة 1956 احد القوانين المعاد النظر فيها، إذ الغي هذا القانون ليحل محله قانون ضريبة الدخل رقم (95) لسنة

في حين ذهب جانب آخر²² للقول بأن ضريبة الدخل هي (كل زيادة في القيمة الإيجابية" قيمة راس المال" لذمة المكلف الضريبي طبيعياً أم معنوياً لفترة زمنية معينة). وهذا التعريف وسع من الضريبة حيث يعتبر دخلاً كل ما يطرأ على المقدرة المالية سواء حصل عليه بشكل منتظم أو عرضي.

بينما ذهب آخرون²³ في تعريف ضريبة الدخل الى منحى آخر بالقول بأنه: (كل ثروة جديدة نقدية أم قابلة للتقدير بالنقود يحصل عليها فرد أو جماعة أثناء مدة زمنية معينة بشكل دوري ويمكن استهلاكها دون المساس بمصدر الدخل)، والملاحظ أن هذا التعريف قد توسع في مفهوم الدخل الخاضع للضريبة بحيث شملت فضلاً عن الدخول المتميزة بالدورية والانتظام المكاسب الرأس مالية.

ومع هذا فإن الراجح ما ذهب إليه التعريف الأخير وهو ما اعتمده أغلب التشريعات لضريبية نظراً لملائمته مبدأ العدالة الضريبية، بإخضاع أي دخل متولد مهما كان مصدره ووقت تحصيله ومقداره.

وحقيقة الأمر أن الدخل من المصطلحات غير اليسيرة حيث لا يمكن ضبطه وإخضاعه للتحليل الدقيق بالرغم من كثرة الدراسات والبحوث، كون الدخل ينطوي على معان مختلفة يعطيها الاستعمال الشائع بمختلف المجالات²⁴.

الفرع الثالث

مصادر ضريبة الدخل

حدد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982 المعدل، مصادر الدخل التي تفرض عليه ضريبة وذلك في المادة الثانية منه وعلى النحو الآتي :-

- 1- أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية²⁵ والصنائع²⁶ والمهن²⁷ بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذ لم يكن مقابل خسارة لحقت بالمكلف.
- 2- الفوائد والعمولة والقطع²⁸، وكذلك احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات، وبدلات إيجار الأراضي الزراعية³.

1959 ولعل ابرز ما جاء في القانون الجديد أنه الغي فرض الضريبة على الموجودات الرأس مالية التي كانت مفروضة بموجب القانون السابق، ولكنه فرض من جهة أخرى ضريبة على الأرباح الناجمة على الاستملاك وإزالة الشيوخ¹⁷.

هذا ومن النقاط التي جاء بها القانون لأول مرة هي تنزيل التبرعات من الدخل الخاضع للضريبة ومنح المكلف الذي تجاوز سن الثالثة والستين سماحاً إضافياً. كما ورفع السماح الشخصي وأطلق السماح الخاص بالأولاد¹⁸.

إلا إن هذا القانون ما إن وضع موضع التطبيق إلا وتوالت عليه التعديلات. فقد عدل هذا القانون في 1959/12/21 لتحديد التاريخ الذي يتخذ أساساً لتقدير قيمة العقار. ثم عدل عام 1960 ليتناول هذا التعديل التبرعات فجعلها مطلقة بعد إن كانت مقيدة بنسبة مئوية وعدل كذلك عام 1964¹⁹. وفي عام 1982 الغي هذا القانون ليحل محله القانون الحالي رقم (113) لسنة 1982.

مما تقدم يتضح أن الضرائب هي فرائض مالية تحمل أبعاداً تقوم على فلسفة منفردة ومتميزة عن بقية الأنظمة المالية، عليه فإن التعديلات التي أجريت على ضريبة الدخل في العراق منذ 1927 ولحد الآن، جاءت بسبب تغير الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

الفرع الثاني

تعريف ضريبة الدخل

لم تتفق التشريعات الضريبية على تعريف محدد لضريبة الدخل، لذلك اختلف تعريف الدخل²⁰ من خلال الزاوية التي ينظر إليه منها. فقد عرفه جانب من الفقه²¹ (كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقد يحصل عليه الفرد بصفه دوريه ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار). وبحسب هذا الاتجاه نجد أن الدخل الضريبي هو الدخل الصافي الذي يحصل عليه الفرد بصورة دورية من الأموال التي يحصل عليها ويمكن تقييمها بالنقود

العراق عن جميع ارباحه التي يحققها متى ما تواجد فيه خلال المدة المحددة قانوناً³⁹ ، أما من الناحية الدولية⁴⁰ فتعني الإقامة (الترخيص للأجنبي بالبقاء في إقليم الدولة والسماح له بممارسة نشاطه الاقتصادي والاجتماعي طوال مدة الإقامة المرخص بها)، والترخيص بالإقامة يعني (الوثيقة التي تضمن الأذن للأجنبي بالإقامة في دولة معينة وصادرة من سلطة مختصة)⁴¹.

وتأخذ الإقامة في معظم التشريعات الدولية صوراً متعددة⁴². وقد اخذ المشرع العراقي⁴³ بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) المعدل بمبدأ الإقامة⁴⁴، عندما نص على أن (تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل التسليم)⁴⁵.

وهذا يعني إن الفرد الذي يتمتع بالجنسية العراقية يكون دخله خاضعاً للضريبة العراقية سواء تحقق في العراق أم خارج حدوده الإقليمية، وبذلك المشرع العراقي قد ربط مدى سريان الضريبة بمبدأي الإقامة والجنسية⁴⁶. إما بالنسبة للفرد غير العراقي المقيم في العراق فإنه سيخضع للضريبة عما حققه من دخل داخل العراق فقط إذ جاء في القانون (لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق)⁴⁷ أما بالنسبة لإقامة الشخص المعنوي فقد حددها القانون أيضاً إذ جاء فيه (كل شخص معنوي مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها، يكون عمله أو أدارته أو مراقبته في العراق)⁴⁸.

الفرع الثاني

مبدأ التبعية الاقتصادية (الإقليمية)

ويراد به فرض الضريبة على الدخل المتحقق داخل العراق وان لم يتسلمه المكلف فيه ولا يهيم بعد ذلك موطن المكلف او اقامته او جنسيته، فتحقق الدخل في العراق هو المهم لغرض فرض الضريبة⁴⁹.

3- تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار أو حق التصرف فيه، المقدر وفق أحكام قانون تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (85) لسنة 1978 أو البديل أيهما أكثر، على مالك العقار أو صاحب حق التصرف فيه عند نقل الملكية أو حق التصرف بأية وسيلة من وسائل نقل الملكية، أو كسب حق التصرف أو نقله كالبيع²⁹ والمقايضة³⁰ والمصالحة³¹ والتنازل³² والهبة³³ وإزالة الشروع³⁴ وتصفية الوقف والمساحة³⁵ بما في ذلك المبالغ النقدية أو المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدمته كالسكن أو الطعام والإقامة مع ملاحظة ما جاء في بالفقرة (4) من المادة الحادية والستين من هذا القانون³⁶.

4- الرواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محددة والمخصصات³⁷ والتخصيصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط بما في ذلك المبالغ النقدية او المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام.

المطلب الثاني

نطاق سريان الضريبة

يقصد به تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وهي محكومة بمبادئ اربعة رئيسية وهي (مبدأ الإقامة، مبدأ التبعية الاقتصادية "الإقليمية"، مبدأ الجنسية، مبدأ الموطن)³⁸. ومن استقراء نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي نجد ان المشرع اخذ على نطاق واسع بمبدأي الإقامة والتبعية الاقتصادية (الإقليمية) وعلى نحو ضيق بمبدأي الجنسية والموطن. وعليه سوف تناول هذه المبادئ بالدراسة من خلال اربعة فروع وكما يلي:

الفرع الأول

مبدأ الإقامة

يقصد بمبدأ الإقامة الوجود المادي للفرد داخل حدود الدولة وهو كاف لفرض الضريبة عليه، ويقصد بالإقامة من الناحية الضريبية أن الضريبة تقوم على المكلف المقيم في

رئيس بمبدأي الإقامة والتبعية الاقتصادية ويأخذ كذلك بمبدأي المواطن⁵⁸ والجنسية ولكن على نحو محدود.

المبحث الثاني

اعفاءات المنظمات الدولية العالمية والإقليمية في ضريبة

الدخل

أصبح من المسلم به تمتع المنظمة وموظفيها وممثلي الدول الأعضاء بالحصانات والامتيازات التي يتطلّبها استقلالهم للقيام بمهام وظائفهم المتصلة بالمنظمة على أتم وجه، ولكن إعطاء الدول الأعضاء في المنظمة الدولية حرية اختيار ممثلها يجعل من مركز الدولة التي تستضيف المنظمة مركزاً دقيقاً وحساساً، إذ عليها أن تقبل استقبال ممثلي الدول الأعضاء التي لا يكون لها ببعضها علاقات بل وقد تكون العلاقات بينهما وبين هذه الدول مقطوعة ومع ذلك علينا أن نقر لمندوبي هذه الدول بالحد اللازم على الأقل من المزايا والحصانات، حيث تتمتع البعثات الدائمة بمزايا وحصانات تتشابه بصفة عامة بتلك التي تتمتع بها البعثات الدبلوماسية للدول، وجاء ذلك في اتفاقية فيينا لمثيل الدول في علاقاتها مع المنظمات ذات الطابع العالمي لعام 1975، حيث تضمنت نصوص تتعلق بالمزايا والحصانات الشخصية⁵⁹.

وقد ترد مزايا مالية أخرى بناءً على (اتفاقات ثنائية تبرم بين الدولة التي يوجد فيها مقر المنظمة الدولية من جهة وبين المنظمة ذاتها من جهةٍ أخرى، ممثلة في العادة في الموظف الإداري الأعلى للمنظمة)⁶⁰.

وهذه الاتفاقات تتناول المركز القانوني للمنظمة، وكذلك المركز القانوني لممثلي الدول لدى المنظمة سواء في البعثات الدائمة أم الوفود التي تحضر جلسات أجهزتها، وتعد اتفاقات المقر من أكثر الاتفاقات شيوعاً من بين الاتفاقات التي تبرمها المنظمات الدولية⁶¹، ولقيام المنظمة بأداء رسالتها في جو من الطمأنينة في ظل توفر الحصانات والامتيازات التي تتمتع بها

وقد اخذ به المشرع العراقي، إذ جاء في القانون (تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه)⁵⁰، وهذا يعني ان كل دخل يتولد في العراق ويعود لشخص غير مقيم فانه يخضع للضريبة.

الفرع الثالث

مبدأ الجنسية (التبعية السياسية)

يعني هذا المبدأ ان تفرض الضريبة على كل من يتمتع بجنسية الدولة دون الالتفات الى محل اقامته وذلك تحملاً منه للأعباء العامة وتأكيداً لسيادة الدولة على رعاياها⁵¹، وقد اخذ المشرع العراقي بهذا المبدأ كأحد المبادئ الأساسية التي فرضت الضريبة بموجبها، إذ جاء في القانون (تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه)⁵².

يتضح من هذا النص اعتماد المشرع على مبدأ الجنسية في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، وذلك من خلال الإشارة إلى كلمة المقيم العراقي⁵³.

الفرع الرابع

مبدأ الموطن

أن التنظيم القانوني لحقوق الشخص والتزاماته، يقتضي تركيز الفرد في مكان معين يعد موطناً فعلياً له ومكاناً للوفاء بالتزاماته تجاه الغير، وانطلاقاً لهذه الأهمية للموطن، فأن القواعد القانونية التي تنظم أحكامه في تشريعات الدول قد أقربت في مجال العلاقات الخاصة الدولية، بأن لكل شخص الحق في موطن معين ترتكز فيه مصالحه⁵⁴.

يراد به المكان الذي يرغب الشخص بالعيش فيه مع توافر نية البقاء فيه والاستقرار وان غادره لبعض الوقت⁵⁵، ويعرف ايضاً بأنه (رابطة قانونية بين فرد وإقليم معين يقيم فيه بنية الاستقرار)⁵⁶، وللدولة الحق في فرض الضريبة على جميع الدخول التي تؤدي الى الأشخاص المقيمين فيها بصرف النظر عن مصدر تسلمها⁵⁷، وبالنسبة للقانون العراقي يأخذ بشكل

والقاعدة العامة هو إعفاء منظمة الأمم المتحدة من الضرائب المباشرة، غير أن هذه القاعدة قد لا تكون ملزمة لكل الدول وخاصة دول المقر، إلا إذا تضمنت اتفاقية دولة المقر نصاً يقضي بالإعفاء.⁶⁷

وفي توصية الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 160/11 التي جاء فيها ((من أجل تحقيق المساواة بين الدول الأعضاء فإن هذه الدول يجب عليها أن تعفي المرتبات والمكافآت التي تدفعها المنظمة لموظفيها من الخضوع للضرائب الوطنية))⁶⁸.

وجاء في ميثاق الأمم المتحدة على أن (يتمتع المندوبون من أعضاء الأمم المتحدة وموظفو هذه الهيئة بالمزايا والإعفاءات التي يتطلبها استقلالهم في القيام بمهام وظائفهم المتصلة بالهيئة)⁶⁹، وقد نصت اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة⁷⁰، في الفقرة السابعة من المادة الثانية تكون هيئة الأمم المتحدة وموجودتها ومدخولاتها وأموالها الأخرى: [أ] معفاة من كل ضريبة مباشرة،.....⁷¹.

ويتمتع الموظفون الدوليون بمزايا مالية، بحيث تعفى رواتبهم من الضرائب ويسري هذا الامتياز على الراتب الرسمي دون موارد دخله الأخرى⁷²، وبما أن الموظف الدولي في منظمة الأمم المتحدة لا يؤدي الخدمة للدولة ذاتها، بل للمنظمة ومصالح الدول الأعضاء بحكم الميثاق حيث يباشر مصالح المنظمة فحسب⁷³، فيتمتع بالمزايا المالية التي تتمثل بالإعفاء من كل ضريبة مفروضة على الرواتب التي يتقاضونها من قبل منظمة الأمم المتحدة⁷⁴.

أن المشرع العراقي قرر هذا الإعفاء تنفيذاً للالتزامات التي قررها ميثاق الأمم المتحدة والاتفاقات الأخرى التي صادق عليها⁷⁵، مثل اتفاقية الامتيازات والحصانات لهيئة الأمم المتحدة لسنة 1949 واتفاقية الامتيازات والحصانات للوكالات المتخصصة لسنة 1954 إذ أن العراق عضو مؤسس لمنظمة الأمم المتحدة لذلك قرر إعفاء موظفيها ومستخدميها وموظفي الوكالات المتخصصة التابعة لها في العراق⁷⁶.

لتحقيق أهدافها⁶²، وعليه سنبحث دراسة الإعفاءات المالية للمنظمات الدولية في مطلبين: المطلب الأول سنبحث إعفاء ضريبة الدخل للمنظمات الدولية العالمية (منظمة الأمم المتحدة)، أما المطلب الثاني يخصص لبحث إعفاء ضريبة الدخل للمنظمات الدولية الإقليمية (جامعة الدول العربية).

المطلب الأول

إعفاءات ضريبة الدخل لمنظمة الأمم المتحدة

قرر المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل إعفاء (الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها إلى موظفيها ومستخدميها)⁶³.

من النص أعلاه يتضح إن كل من يعمل تحت لواء المنظمة الدولية⁶⁴، لا تسري عليه الضريبة في حال تحقق الشروط الآتية:-

الشرط الأول:- إن يكون العاملون من الموظفين أو المستخدمين لدى منظمة الأمم المتحدة.

الشرط الثاني:- إن يكون الإعفاء الضريبي المقرر للموظفين أو المستخدمين الدوليين في حدود الرواتب والمخصصات إما ما عدا ذلك فإنه يخضع للضريبة.

الشرط الثالث:- إن تكون الرواتب والمخصصات المقررة للموظف أو المستخدم الدولي مدفوعة من موازنة هيئة الأمم المتحدة الخاصة⁶⁵، أي أنه إذا قررت الدولة (العراق) دفع الرواتب والمخصصات لأحد موظفي أو مستخدمي هيئة الأمم المتحدة فإنه يكون خاضعاً للضريبة.

ومن الواضح إن هؤلاء الموظفين والمستخدمين يتمتعون بالإعفاء عن رواتبهم ومخصصاتهم إن كانوا يعملون في العراق أو يقيمون فيه كذلك يسري الإعفاء على هؤلاء العاملين في المنظمة الدولية حتى لو كانوا من رعايا الدولة العراقية لأن النص جاء مطلقاً ولم يحدد جنسية الموظف أو المستخدم، المهم أنه يعمل تحت لواء هيئة الأمم المتحدة⁶⁶، وتدفع رواتبه ومخصصاته من أموال المنظمة الدولية.

الشرط الثالث:- يتحقق الإعفاء للمنظمات في القوانين الخاصة أو الاتفاق الدولي الذي يكون العراق طرفاً فيه. وبهذا يعتبر الإعفاء بموجب اتفاق دولي أساساً لعدد من الإعفاءات المالية الضريبية، ومن ذلك إعفاء رواتب ومخصصات موظفي جامعة الدول العربية⁸¹، وبذلك يلتزم العراق بما تقرره اتفاقه الامتيازات والحصانات لجامعة الدول العربية⁸²، حيث تطبيقاً لنصوص الميثاق، يعفى من ضريبة الدخل الرواتب والمخصصات التي يتقاضاها أعضاء جامعة الدول العربية⁸³.

ويلاحظ إن، السلطة النقدية في العراق متمثلة بالبنك المركزي العراقي سمح للمنظمات الدولية والإقليمية بفتح حساب بالعملة الصعبة إذا اتخذت من العراق مقراً لها، وهذا بالإضافة إلى إن موازنة المنظمات الدولية والإقليمية متأية من المبالغ التي تلتزم بتأديتها هذه المنظمات فإذا ما تحملت دولة ما جزءاً من موازنة منظمة موجودة على إقليمها، وقامت بفرض ضريبة على هذه المنظمة فسيصبح الأمر كالذي يأخذ بيده اليسرى ما أعطته يده اليمنى وهذا مبدأ غير مقبول في مجال القانون الدولي. ومن جانبنا نرى أن هذا الإعفاء المالي في التشريعات الداخلية يمكن تبريره في أمور ثلاثة وهي:

الأمر الأول:- إن موقف المشرع العراقي المتضمن إعفاء دخل المنظمات العربية والدولية ينبع من حرصه على تشجيع عمل هذه المنظمات في العراق التي تسعى جاهدة إلى رفد القطر بالمنجزات العلمية والثقافية والاجتماعية⁸⁴.

الأمر الثاني: يستند الإعفاء إلى توجه المشرع العراقي لتضمين ما ألتزم به بموجب الاتفاقيات الدولية المصادق عليها⁸⁵.

الأمر الثالث: إن المزايا المالية المقررة بموجب القانونين الداخلي والدولي (الاتفاقيات)، يدل على أخذ المشرع بكل ما ورد من احكام في الاتفاقيات التي صادق عليها بنفسه⁸⁶.

المبحث الثالث

الإعفاءات⁸⁷ المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية في

ضريبة الدخل

كما أن ممثلي الدول الأعضاء الذين يوفدون لتمثيل دولهم في اجتماع ما لحضور مؤتمر يتمتعون بمزايا مالية ولكن أقل مما يمنح للممثلين الدائمين لدى المنظمة الدولية، حيث تسند فكرة منح هذه المزايا لتسهيل مهمة الوفود، وليس له علاقة بمبدأ المعاملة بالمثل لتعذر تطبيقه في هذا المجال، وكمثال على هذا فإن الولايات المتحدة الأمريكية (أي الدولة المضيفة للأمم المتحدة) حصرت أفادة أعضاء الوفود بمزايا مالية محددة بالمناطق الإدارية الموجودة فيها مساكنهم ومكاتبهم وأثناء سفرهم في مهام رسمية خارجية⁷⁷.

المطلب الثاني

اعفاءات ضريبة الدخل لجامعة الدول العربية

لم يشر المشرع العراقي الى الاعفاءات المالية المقررة لجامعة الدول العربية أو موظفيها العاملين بشكل صريح كما أورد الإعفاء بالنسبة للأمم المتحدة، ولكن يمكن استخلاص موقف المشرع العراقي من خلال بعض النصوص الواردة في ضريبة الدخل.

حيث يعفى (دخل المنظمات العربية والدولية العاملة في العراق عن ودائعها وحساباتها في المصارف وصناديق التوفير العراقية سواء كانت بالعملة العراقية أو العملات الأجنبية)⁷⁸، وكذلك (اي دخل معفي من الضريبة بقانون خاص أو باتفاق دولي)⁷⁹.

من هذا النص يتضح لنا أن هنالك شروطاً ينبغي توافرها لكي تتمتع المنظمات العربية والدولية بالإعفاءات الضريبية وهذه الشروط هي:

الشرط الأول:- حصر الإعفاء بالمنظمات العربية والدولية⁸⁰، وبالتالي لا يشمل هذا الإعفاء الأشخاص الطبيعيين.

الشرط الثاني:- إن تكون المنظمات العربية والدولية عاملة في العراق وهذا يعني إن تتخذ هذه المنظمات مقر لها في العراق، لتسير نشاطاتها وتحقيق أهدافها التي حددتها نصوص الاتفاقات الدولية التي عقدها مع الحكومة العراقية.

الفرع الأول

الإعفاء المالي في ضريبة الدخل للبعثة الدبلوماسية

يقر القانون الدولي العرفي وكذلك القانون الدولي الاتفاقي مبدأ المزايا المالية للبعثة الدبلوماسية المتمثل بإعفاء ما تتقاضاه البعثة الدبلوماسية من الضرائب والرسوم في الدولة المستقبلة، وقد جرى حكم المادة (28) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام 1961 على ما يقضي بالتمتع بالمزايا المالية من خلال إعفاء البعثة أثناء قيامها بواجباتها الرسمية من الرسوم والضرائب⁹³، وكذلك هناك امتيازات مالية أخرى تتمثل بالإعفاء من أحكام الضمان الاجتماعي النافذ في الدولة المستقبلة⁹⁴.

الفرع الثاني

الإعفاء المالي في ضريبة الدخل التي يتمتع بها المبعوث

الدبلوماسي

فقد جاء النص في اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية على الإعفاء من ضريبة الدخل حيث يعفى الممثل الدبلوماسي من كافة الضرائب والرسوم الشخصية والعينية⁹⁵ كما أكدت الاتفاقية على مزايا مالية أخرى⁹⁶، وقد تضمنت أغلب تشريعات الدول مزايا مالية بالإعفاء من ضريبة الدخل والتي أكدت بمنح المبعوث أو الممثل الدبلوماسي هذه المزايا ولكن بشرط المعاملة بالمثل، غير أنه بعد ظهور الاتفاقيات الدولية أصبحت المزايا المالية قواعد ملزمة للدول أكثر مما هي قواعد معاملة دولية على أساس المعاملة بالمثل⁹⁷.

وهنا يطرح التساؤل الآتي:- ماهي اسباب منح التشريعات الداخلية مزايا مالية (الإعفاء) في ضريبة الدخل للبعثات الدبلوماسية؟

هناك عدة اسباب مهمة هي :-

السبب الأول:- يقوم على الالتزام بأحكام الاتفاقيات الدولية التي صادق عليها رسمياً والالتزام بأحكام العرف الدولي، وذلك من خلال ربط الحالة الدولية بالحالة الداخلية ولتنفيذ ما هو

قررت تشريعات ضريبة الدخل، وقررت معها مجموعة من إعفاءات الضريبة⁸⁸، لأغراض مختلفة، فمنها الدولي، أي بمنح الدول وممثلها الدبلوماسيين والقنصلين مزايا ضريبية يتمثل بالإعفاء من دفع الضريبة المترتبة على الدخل المتحقق داخل الدولة.

وفي إطار بحثنا هنا سنتناول هذا المبحث في مطلبين الأول نخصه لمزايا البعثات الدبلوماسية في حين نتناول البعثات القنصلية في مطلب الثاني.

المطلب الأول

الإعفاءات المالية للبعثات الدبلوماسية في ضريبة الدخل

أعطى المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل (الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين...) من ضريبة الدخل، ويتضح من النص إن هناك شروطاً للتمتع بمزية الإعفاء من الضريبة:-

الشرط الأول :- إن يكون الشخص المعفي من الضريبة احد موظفي الهيئات الدبلوماسية، فهو معفى مادام عاملاً في السلك الدبلوماسي⁹⁰.

الشرط الثاني :- حصر الإعفاء بالرواتب والمخصصات التي يتقاضها من دولته، وكل دخل غير ذلك يكون خاضعاً للضريبة⁹¹ هذا من جانب التشريعات الداخلية.

أما القانون الدولي المعاصر فيكفل للدبلوماسيين وغيرهم من أعضاء البعثات الدبلوماسية وفي حدود معينة مزايا هامة ومتعددة، مصدرها العرف المدون من بعد اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام 1961، واتفاقية البعثات الخاصة لعام 1969، وغايتها تمكين المذكورين من أداء المهام المعهودة لهم على أتم وجه ممكن⁹²، ومن هنا سنبحث المزايا الدبلوماسية في فرعين الأول الإعفاء المالي في ضريبة الدخل للبعثة الدبلوماسية ذاتها، والثاني المزايا المالية في ضريبة الدخل التي يتمتع بها المبعوث الدبلوماسي.

العراقيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط
المقابلة بالمثل¹⁰¹.

يتضح من النص أمران:

الأمر الأول:- أن المشرع العراقي اتجه بشأن منح المزايا (الإعفاء)
إلى التفرقة بين موظفي الممثلات الدبلوماسية من جانب
والموظفين غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية من
جانب آخر.

الأمر الثاني:- أن سريان إعفاء الموظفين غير الدبلوماسيين
وموظفي القنصليات الأجنبية لا يكون نافذاً إلا عند تحقق
الشروط الآتية¹⁰²:-

الشرط الأول:- أن يكون الموظفون غير الدبلوماسيين وموظفو
القنصليات الأجنبية من غير الرعايا العراقيين فان كانوا كذلك
فلا يتمتعون بالإعفاء الضريبي.

الشرط الثاني:- صدور قرار من مجلس الوزراء¹⁰³، ينص على
منح هذه الفئة من الموظفين الأجانب الإعفاء الضريبي.

الشرط الثالث:- يمنح الإعفاء الضريبي بشرط المقابلة بالمثل.

أما من جانب الاتفاقيات الدولية، فقد تبنت اتفاقية 1961
المزايا المالية القنصلية بنفس المفهوم النظري الذي تبنته جميع
الاتفاقيات الدبلوماسية وهو المفهوم القائم على ضرورات
الوظيفة أو المفهوم الوظيفي، وهذا ما أكدت عليه مقدمة
الاتفاقية أذ جاء فيها (أن القصد من هذه الامتيازات
والحصانات ليس إفادة الأفراد وإنما ضمان الأداء الفعال
لوظائف البعثات القنصلية بالنيابة عن دولها)¹⁰⁴.

وقد أفردت الاتفاقية لبيان الإعفاءات القنصلية ورتبتها في
ثلاثة أقسام، الأول: خاص بتلك الإعفاءات المقررة للبعثة
القنصلية ذاتها، والثاني:- ما يتمتع بها الأعضاء القنصليين إذا
كانوا عاملين أو محترفين، أما الفئة الثالثة: القناصل
الفخريون والذين وضع لهم نظام خاص في الباب الثالث من
الاتفاقية¹⁰⁵، كما حددت الاتفاقية رؤساء البعثات القنصلية¹⁰⁶
هذا وسنأتي على ذكر الإعفاءات وفق الفروع التالية:-

ملتزم به دولياً على النطاق الداخلي من باب الإعفاءات
الضريبية، وكل ذلك لتعزيز العلاقات الدولية.

السبب الثاني :- ويستند إلى حقيقة إن قصر المزايا المالية
(الإعفاء) على الرواتب والمخصصات المدفوعة لموظفي الهيئات
الدبلوماسية يحد من محاولة أي من هؤلاء الموظفين من
ممارسة العمل التجاري أو الصناعي لأنه في هذه الحالة سوف
يخضع دخله المتأتي من مزاوله هذا النشاط للضريبة⁹⁸.

السبب الثالث :- أن المشرع الداخلي للدول ربما قصد من وراء
هذه المزايا الضريبية أيضاً دفع الموظف الدبلوماسي إلى حصر
عملة في إطار الوظيفة الدبلوماسية لكي يقوم به على أكمل
وجه ويتمتع بأعلى درجات الاحترام.

السبب الرابع:- التشريعات الضريبية المقارنة تحاول المساهمة
في درء الازدواج الضريبي الدولي عن موظفي الهيئات
الدبلوماسية وهذا عبر منحهم مزية الإعفاء من الضريبة⁹⁹.

وهكذا نجد أن أسباب المزايا المالية الضريبية تختلط بها
الجوانب الدولية المتمثلة بالالتزام بالعرف الدولي والاتفاقيات
الدولية علاوة على الجوانب الاقتصادية المتمثلة بالحرص على
منع حوادث الازدواج الضريبي الدولي.

بقيت هناك ملاحظة لابد من الإشارة لها وهي أن القانون
الضريبي اعفى الرواتب والمخصصات لموظفي البعثات
الدبلوماسية والقنصلية لكنه لم يحدد بدقة، ونحن بدورنا
وانسجماً مع الاتفاقيات الدولية نقول إن المقصود بموظفي
الممثلات الأجنبية هم السفراء والوزراء والمفوضون والقائمون
بالإعمال والقاصدون الرسوليون¹⁰⁰.

المطلب الثاني

الإعفاء للبعثات القنصلية في ضريبة الدخل

قرر المشرع العراقي إعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها
الدول إلى موظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات
الأجنبية من ضريبة الدخل، إذ نص القانون على (أما ما
تدفعه لموظفيها وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير

الفرع الأول

الإعفاءات المالية للبعثة القنصلية

كانت الإعفاءات المالية التي تمنح للبعثات القنصلية متروكة أصلاً لتقدير الدولة الموفد إليها، وتقرر عادة على أساس مبدأ المعاملة بالمثل، ما لم يكن هناك اتفاق بين الدولة الموفدة والدولة المستقبلة بفرض منح مزايا معينة لبعثة كل منهما، غير أن اتفاقية فيينا لعام 1963 قد نصت على الحد الأدنى للمزايا المالية (الإعفاءات) التي تلزم الدولة المستقبلة بمنحها للبعثات القنصلية، وهذه المزايا تشمل الإعفاء من ضريبة العقار والضرائب الجمركية¹⁰⁷.

الفرع الثاني

الإعفاءات المالية الخاصة بالأعضاء القنصليين العاملين

أقرت اتفاقية فيينا ما كانت تجري عليه عموم الدول بشأن المزايا المالية التي يتمتع بها أعضاء البعثات القنصلية والتي تمنح لهم شأنهم شأن البعثات ذاتها، بحيث أصبح على أطراف الاتفاقية مراعاة ما ورد من نصوص كحد أدنى لا يجوز لهم ان ينزلوا عنه¹⁰⁸، وجاء في المادة 49 من الاتفاقية (يعني الأعضاء والموظفون والمستخدمون والقنصليون وكذلك افراد عائلاتهم الذين يعيشون في كنفهم، من كافة الضرائب والرسوم الشخصية والعينية، والأهلية والمحلية والبلدية مع استثناء. حيث لا يعفى من الضرائب المفروضة على العقارات الخاصة الكائنة في أرض الدولة الموفد إليها، وكذلك لا يعفى من ضرائب التركات والأيلولة والإرث ورسوم نقل الملكية، وما يفرض على الدخل الخاص وضرائب رأس المال المستثمر في مشروعات تجارية¹⁰⁹، وأشارت الاتفاقية لبعض المزايا الأخرى التي تمنح لأعضاء البعثة القنصلية وأسره من أحكام الضمان الاجتماعي القائمة في الدول المستقبلة وكذلك أعفاء الخدم الخصوصيين لأعضاء البعثة العاملين¹¹⁰.

وتجد الإشارة هنا الى أنه يجب النظر الى جنسية من يتمتع بالمزايا المالية، حيث اذا كان الأصل ان يكون العضو القنصلي

من رعايا الدولة الموفدة، إلا أنه يجوز أن يكون من رعايا الدولة المستقبلة بشرط موافقة الدولة على ذلك¹¹¹، وفي هذه الحالة لا تنقيد الدولة المستقبلة بالنسبة للقنصل بأي مزايا والمقررة بموجب الاتفاقية¹¹².

الفرع الثالث

الإعفاءات المالية للقناصل الفخريين

يتمتع القنصل الفخري بمزايا مالية تتمثل بالإعفاء من الضريبة حيث نصت الاتفاقية على (يعفى الموظف القنصلي الفخري من جميع الرسوم والضرائب عن التعويضات والإيرادات التي يتقاضاها من الدولة الموفدة مقابل قيامه بأعمال القنصلية)¹¹³، ومع هذا فإن الإعفاء المقرر ينصرف لما يتقاضاه القنصل الفخري عن أعماله فقط ولا يمتد الى أفراد أسرته استناداً للاتفاقيات الدولية¹¹⁴.

وبالنظر لما أورده المشرع العراقي في الفقرة (4) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل نقترح تعديل النص لتسهيل عمل الإدارة الضريبية ويمكن تحقيق ذلك:-

1- تنظيم العلاقة بين وزارة المالية ووزارة الخارجية مباشرة في مجال منح المزايا الضريبية وذلك من خلال قيام وزارة الخارجية بإصدار قوائم سنوية تبين فيها الدول التي تعامل العراق بالمثل في مجال الإعفاءات الضريبية وهذه القوائم ترسل إلى وزارة المالية لتوزيعها على الإدارات الضريبية بشكل مباشر أو دون الحاجة الى موافقة مجلس الوزراء لإصدار قرار بهذا الشأن.

2- يكون مبدأ المعاملة بالمثل في مجال مزايا المالية مبدأ عاماً، بحيث يشمل الموظفين كافة سواء دبلوماسيين أم غير دبلوماسيين أو كانوا موظفين في القنصليات الأجنبية¹¹⁵، هذا كله في مجال التمثيل الأجنبي المتبادل مع العراق إما إذا كان التمثيل غير متبادل من جانب العراق فسيكون للعراق حرية في تقرير الإعفاءات الممنوحة لسفارات وقنصليات تلك الدول.

3- يكون الإعفاء قاصراً على الرواتب والمخصصات المدفوعة لموظفي الهيئات الدبلوماسية من حكومتها والأمر نفسه لإعفاء

1- سياسي: يهتم علاقات الدول ببعضها، والمتعلق بالممثلين الدبلوماسيين والقنصلين لأن هذه الفئات تقوم بدور مهم لصالح دولها وحماية مصالحها.

2- اقتصادي: لمواجهة خطر الازدواج الضريبي الدولي لذا سعت الدول لتلافيه من خلال منح الإعفاء الضريبي، وبالدخول باتفاقيات دولية لتجنب الازدواج الضريبي .

3- المصلحة الاجتماعية والثقافية وغيرها: وهذا بالنسبة للمنظمات الدولية والإقليمية، فأن الغرض ليس تجنب الازدواج الضريبي الدولي وإنما لتوسيع عمل المنظمات الدولية وتحقيق الاستقلال لموظفيها وتمكينها من تحقيق مقاصدها، إضافة الى المصالح المتحققة من عمل المنظمات داخل أقاليم الدولة المستقبلية.

ثانياً:- التوصيات

1- جعل مبدأ المقابلة بالمثل مبدأ عاماً يشمل الأشخاص العاملين في السفارات والقنصليات الأجنبية كافة، إذ من المعلوم ان المشرع العراقي قصر مبدأ المقابلة بالمثل على الأشخاص غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية.

بالنظر لكون أساس المزايا والإعفاءات المالية هو تحقيق المصلحة الدولية للبلد وبالتالي فأن المقابلة بالمثل يشكل ضماناً قوية لحقوق العراق تجاه دول العالم، فإذا ما استند كل مزية الى مبدأ المقابلة بالمثل فهذا يعني الأخذ بالنظر مدى الفائدة العائدة للدولة قبل ان تقرر السلطة المختصة منحه الى أي جهة دولية.

2- من أجل الإصلاح الضريبي يجب الانتباه الى تطبيق السياسات الضريبية الموضوعية، حيث ان السياسة الضريبية هي التي تحدد محتوى قوانين الضرائب، ولكن الإدارة الضريبية هي التي تخضع تلك السياسات موضوع التنفيذ، وهذا يدعونا لجعل العلاقة بين وزارة المالية ووزارة الخارجية علاقة مباشرة في مسألة مزايا الضريبية للأشخاص القانون الدولي وهذا ما يجب أن يكون محل نظر.

الرواتب والمخصصات التي خصصتها الحكومات للموظفين غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية.

ولا يشمل هذا الإعفاء الرواتب والمخصصات المدفوعة للقناصل الفخريين ، إذ هؤلاء وبخلاف القناصل المبعوثين لا يعدون موظفين الدول الأجنبية ويحق لهم ممارسة أي عمل آخر إلى جانب ممارستهم لإعمالهم القنصلية وان ما يكسبون من إرباح يخضع للضريبة.

بعبارة أخرى إن القناصل الفخريين لا يتمتعون بأي امتياز ضريبي وبالتالي فإنهم يعاملون ضريبياً معاملة الأشخاص العاديين وان اي دخل يحققونه مهما كان مصدره تسري عليه الضريبة العراقية¹¹⁶.

عليه فإننا نقترح إعادة صياغة نص الفقرة (4) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل بحيث يمكن أن يكون النص على الشكل التالي:- (الرواتب والمخصصات التي تدفها الدول لممثليها الدبلوماسيين والقنصلين وموظفي هذه الممثلات من غير الدبلوماسيين الذين هم من غير العراقيين، أن كانت دول تلك الممثلات تقابل العراق بالمثل بحسب الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية لهذا الغرض).

الخاتمة

تبين لنا من خلال هذه الدراسة التي تناولت موضوع الإعفاءات الضريبية للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية والقنصلية، بعض الاستنتاجات المهمة، إضافة الى بعض الاقتراحات التي قد تأتي بما ينفع الناس ولا تضرهم شيئاً، وهي كما يلي:-

أولاً: الاستنتاجات

من خلال دراسة موضوع الإعفاءات الضريبية للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية والقنصلية. توصلنا إلى عدة نتائج أهمها:

أولاً: أن إعفاءات البعثات والمنظمات الدولية في التشريع الضريبي تتقرر لأسباب مختلفة أهمها

- 1 ينظر عبد الحليم كراجه وهيتم العبادي، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص14.
- 2 ينظر عادل فليح العلي وطلال محمود، اقتصاديات المالية العامة، الإيرادات العامة والموازنة العامة، للدولة، الكتاب الثاني، بلا دار نشر، بلا سنة نشر، ص61.
- 3 ينظر هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الجزء الأول، بلا دار النشر، 1988، ص10.
- 4 يراد بالثروة من الوجهة المالية مجموع الأصول المكونة لثروة الشخص وتشمل (الأموال النقدية، الودائع المصرفية، الأسهم السندات، السلع النهائية، الذهب، الأراضي والمباني) وتقاس الثروة في لحظة زمنية معينة.
- 5 يختلف الدخل عن الثروة من الناحية المالية في أنه يمثل سيل أو تدفق من الأموال النقدية خلال فترة زمنية معينة..
- 6 أخذت مصر (الجمهورية العربية المتحدة) الضريبة على الدخل عام 1939 بعد زوال الامتيازات الأجنبية. وقبل هذا التاريخ كان النظام الضريبي موجه لخدمات الامتيازات الأجنبية، وكان يقوم أساساً على الضرائب غير مباشرة. كما فرضت فلسطين عام 1941 وسوريا عام 1942 ولبنان عام 1944. ينظر صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، القاهرة، 1965، ص74-7.
- 7 يستند المفهوم الضيق للدخل من الواجهة الضريبية على النظرية التقليدية (نظرية المنبع) ومفاده أن الدخل كل ثروة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقد، ويتلقها الفرد بصفة دورية في وحدة زمنية ويمكنه إشباع حاجته باستهلاكه من المساس بالمال الذي أنتجها. ينظر سعدي بسيسو، موجز عالم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مطبعة التفيض، بغداد، سنة 1951، ص246.
- 8 أيراد بالضريبة النسبية الضريبة المفروضة بسعر ثابت مهما بلغ الدخل الخاضع للضريبة أمام الضريبة التصاعدية هي الضريبة التي تزداد بزيادة الدخل الخاضع للضريبة وتكون أكثر مراعاة لقدرة المكلفين على الدفع. ينظر طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، بلا سنة نشر، ص148.
- 9 ينظر صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، 1965، ص74-75.
- 10 يعني الإعفاء لغية (الإعفاء ومنه العفو أسم من أسماء الله تعالى وهو أيضاً بمعنى التجاوز عن الذنب وترك العقاب، وقيل عفا إذا صفح
- ان هذا الأجراء الروتيني قد يؤخر منح الإعفاءات للأغراض الدولية بالسرعة المطلوبة التي قد تؤثر على علاقة العراق بالدول الأخرى، ونوصي تبعاً لذلك باستحداث قسم (للإعفاءات الدولية) لمتابعة وتسهيل تمتع الأشخاص الدولية بالإعفاءات الضريبية في كل من وزارتي المالية والخارجية.
- 3- نقترح إعادة صياغة نص الفقرة (4) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل بحيث يمكن أن يكون النص على الشكل التالي:- (الرواتب والمخصصات التي تدفها الدول لممثلها الدبلوماسيين والقنصلين وموظفي هذه الممثلات من غير الدبلوماسيين الذين هم من غير العراقيين، أن كانت دول تلك الممثلات تقابل العراق بالمثل بحسب الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية لهذا الغرض).
- 4- توسيع نطاق الإعفاء الضريبي للأشخاص الدولية خصوصاً المنظمات الدولية والإقليمية ذات التأثير العالمي.
- ففي ظل الواقع الذي يمر به العراق والحاجة الى الأعمار والخبرات والدعم في مختلف نواحي الحياة، وحيث من المعلوم في عالم اليوم أن أكثر دول العالم تأثيراً على القرار السياسي للمنظمات الدولية هي دولة مقر، فإذا ما قرر العراق إعفاء المنظمات الدولية من ضريبة العقار وقرر منحها أراضي مجاناً لاتخاذها مقراً للمنظمة وشكل ذلك وسيلة جذب جيدة للمنظمات من خلال كثرة المزايا المالية فإن ذلك سيخلق عراقاً مؤثراً في المجتمع الدولي كلما زاد عدد المنظمات الدولية والإقليمية في العراق، وخير دليل على ذلك مدى تأثير الولايات المتحدة الأمريكية وجمهورية مصر العربية على كل من منظمة الأمم المتحدة بالنسبة للأولى وجامعة الدول العربية بالنسبة للثانية.

الهوامش

فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية لطباعة والنشر، بيروت، 1972، ص124. لتفصيل أكثر ينظر د. عبد الباسط علي جاسم ، الإعفاءات من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص23-32.

25 لم يعرف قانون التجارة العراقي رقم(30) لسنة 1984 الأعمال التجارية بل اكتفى بتعداد جملة من الاعمال المادة (5) منن واعتبرها تجارية، أما فقها فيعتبر العمل تجارياً إذا كان بقصد المضاربة أي مكانية تحقيق ربح أو تحمل خسارة وهذا المعيار اعتمد المشروع العراقي في نصوصه، وبالتالي فكل ربح يجب إن يخضع للضريبة ينظر في ذلك د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، القسم الاول، مطبعة جامعة بغداد، بغداد، 1987، ص38.

26 يقصد بالنائع هي العمليات التي من شأنها تحويل المادة من وضع غير مفيد إلى وضع مفيد أي من مادة أولية إلى مادة قابلة للتداول والبيع. ينظر د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، مصدر السابق، ص349-350.

27 يقصد بها المهن والاعمال التي تتطلب معرفة ودراية علمية وفنية خاصة كمهنة المحاماة والطب والهندسة.

28 يقصد بالقطع دفع مبلغ من المبلغ المحدد في الورقة التجارية وذلك قبل حلول اجلها، ينظر د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، المصدر السابق، ص173.

29 عرفت المادة(506) ممن القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 19451 البيه بأنه (مبادلة المال بمال) ويتخذ البيع ثلاثة أشكال الأول وهو المطلق ويعني بيع العين بالنقد والثاني الصرف ويعني بيع النقد بالنقد والثالث المقايضة وهو البيع العين بالعين وفي بيع العقارات لا يكون البيع صحيحاً إلا اذا تم تسجيله في دائرة التسجيل العقاري. ينظر مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، بلا دار النشر ، بلا سنة نشر، ص52.

30 المقايضة وسيلة من وسائل نقل الملكية في وتعني بيع العين بالعين وفي العقارات تقوم على أساس بيع العقار بالعقار وتسجيلها في دائرة التسجيل العقاري. ينظر صالح يوسف عجينة، المصدر السابق، ص200-201.

31 المصالحة وتعني حسب المادة (698) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951) عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بالتراضي) وكل ربح ينشأ من الصلح يخضع للضريبة.

وتجاوز). ينظر. أبن منظور، لسان العرب، معجم لغوي، لمجلد الثامن، دار الحديث، بلا سنة طباعة، القاهرة، ص827.

11- ينظر د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، مصدر سابق، ص77-78.

12 ينظر د. أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص126.

13 ينظر صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، مصدر السابق، ص79-80.

14 المصدر السابق نفسه، ص81-82.

15 ينظر د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي ، المصدر السابق، ص164.

16 ينظر د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة في العراق، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، 1977، ص182-183.

17 ينظر د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، مصدر سابق، ص164.

18 ينظر صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، مصدر السابق، ص85.

19 المصدر السابق نفسه، ص86.

20 الدخل لغيره) كل ما يحصل عليه الفرد من عملة أو من ممتلكاته من مردود مادي). ينظر د. أحمد زهير شامية، ود خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص155.

21 ينظر د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974، ص209.

22 ينظر د. أعاد علي حمود، المالية العامة- النظرية العامة للضريبة، الكتاب الثاني، جامعة بغداد، 18، 1989-20.

23 ينظر د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف للنشر، مصر، 1962، ص300.

24 يختلف مفهوم الدخل من الجهة التي ينظر ألية منها حيث الجهة الاقتصادية يعرف(عبارة عن تيار من الإشعاعات يتدفق خلال فترة زمنية معينة). أما من الجهة المحاسبية يعرف(هو الفرق بين الإيرادات التي تخص مدة مالية معينة والنفقات التي تخص المدة المالية نفسها). ينظر د. وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخداس، الضرائب ومحاسبها، الطبعة الأولى، عمان، ص34. كذلك ينظر د. عبد المنعم

39 ينظر مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، بلا دار نشر، بلا سنة نشر، ص3.

40 ينظر د. أحمد مسلم، القانون الدولي الخاص، الجزء الأول، الجنسية ومركز الأجانب، مكتبة النهضة المصرية، 1956، ص305. كلك ينظر د. صالح عبد الزهرة، حقوق الأجانب في القانون العراقي، مطبعة بغداد، 1981، ص140.

41 ينظر د. عبدة جميل غصوب، دروس في القانون الدولي الخاص، الطبعة الأولى، طبع المؤسسة الجامعية، بيروت، 2008، ص59.

42 تتفق غالبية التشريعات على إن الإقامة ثلاث صور وهي:

1- الإقامة المؤقتة: وهي تمنح للأجانب الذين لا تربطهم بالدولة روابط قوية، حيث هذه الإقامة لا تربط بنية الاستقرار في الدولة.

2- الإقامة العادية: وهي التي تمنح لغالبية الأجانب الذين يفدون إلى إقليم الدولة بقصد العمل أو السياحة أو الدراسة.

3- الإقامة الخاصة: وهي التي تمنح لفئة خاصة حولها المشرع بإقامة متميزة، نظراً لعمق الصلة التي تربطهم بين الجماعة الدولية والوطنية مادياً ومعنوياً، ينظر د. عبد المنعم رياض، الوسيط في القانون الدولي الخاص ، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص480. كذلك ينظر د. شمس الدين الوكيل ، الموجز في الجنسية ومركز الأجانب ، الطبعة الثالثة ، دون دار نشر، الإسكندرية، 1968، ص190.

43 عرفت الفقرة(7) من المادة(1) من قانون اقامة الأجانب العراقي رقم 188 لسنة 1978 ، الإقامة بأنها (الوثيقة التي تتضمن الأذن للأجنبي بالبقاء في العراق وصادرة عن سلطة عراقية مختصة).

44 لم يقدم المشرع العراقي تعريفاً للإقامة في قانون ضريبة الدخل ولكنه حدد شروطها للشخص الطبيعي العراقي تتحقق إذا (1- سكن العراق لا تقل عن أربعة شهور خلال السنة التي تنجم فيه الدخل أو أن يكون تغيبه عن العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ويحل عمل رئيس فيه 2- العراقي الساكن خارج من منتسبين الدوائر الرسمية منشآت القطاع الاشتراكي والمتقاعدين أو من أعارت خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق= إذا كان معفى من الضريبة في محل عمله) إما للعربي لم يشترط المشرع إذا يعتبر مقيماً في العراق مهما بلغت مدة سكناه.

ومن حيث سكن الأجانب فهي كما ذكرها قانون 1- سكن العراق خلال السنة التي تنجم فيه الدخل مدة لا يقل مجموعها عن ستة أشهر أو سكنه لا تقل عن أربعة شهور متصلة ، 2- الساكن في العراق مهما تكن مدة

32 التنازل التخلي عن الشيء بعوض أو بدونه وفي الأولى يصبح بحكم البيع وفي الثانية يصبح بحكم الهبة، وفي كلتا الحالتين أن تحقق ربح وجب إخضاعه للضريبة، ينظر محت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، المصدر السابق، ص60.

33 عرفت المادة(601) من القانون المدني الهبة بأنها(تملك مالك مال لأخر بلا عوض) وفي قانون ضريبة دخل إذا نشأ عن الهبة ربح خضع للضريبة إلا إذا كانت بين الأصول والفروع.

34 إزالة الشيوخ إنهاء شراكة اثنين أو أكثر في مال عقاري كل منهم يملك نفس الحقوق التي لأخر، ينظر د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق، المصدر السابق، ص221.

35 المساطحة في المادة(1266) من القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951(حق عيني يخول صاحبة إن يقيم بناء ومنشآت أخرى غير الغرس على ارض الغير بمقتضى اتفاق بينه وصاحب الأرض ويحدد هذا الاتفاق حقوق المساطحة والتزاماته).

36 إخضاع موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط بالضريبة على أساس المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة. لقد نصت (1) من القسم الرابع من الأمر رقم(49) بتاريخ 19/شباط/2004 الصادر عن قوات الاحتلال الأمريكية على(تخضع للضريبة اعتباراً من اليوم ابريل/نيسان2004، الرواتب والأجور المخصصات التي يتلقاها موظفو الدوائر الحكومية وموظفو القطاعين العام والمختلط بغية ضمان مشاركة جميع قطاعات المجتمع العراقي في عبء الضريبة وبناء على ذلك:

أ- تحذف الجملة التالية الواردة في الفقرة(4) من المادة(2) من قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982 (لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط).

ب- ب- تحذف الفقرة(5) من المادة(7) من قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982.

37 المخصصات هي المبالغ التي تقرر الدول دفعها للموظفين مثل مخصصات ارتفاع تكاليف المعيشة ومخصصات المرض والعدوى، ينظر التعليمات الخاصة بكيفية استقطاع ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر، وزارة المالية، 1983، ص12.

38 ينظر د. محمد علوم محمد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2010، ص115-117.

1 ان يكون مؤسس بموجب القوانين العراقية أو غيرها 2- ان يكون عمل الشخص المعنوي أو ادرته أو مراقبته في العراق.

49 ينظر مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، المصدر السابق ، ص18.

50 ينظر الفقرة (2) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982.

51 ينظر عبد العال الصكبان، الضرائب على التركات، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، دار ومطابع السعبد، 1963، ص14-319.

52 ينظر الفقرة(1) من المادة(5) من قانون ضريبة الدخل.

53 ذكرنا سابقاً أن المشرع الأردني جمع بين مبدأي الإقامة والجنسية في نص واحد لفرض ضريبة الدخل وذلك في الفقرتين (أ، ب) من المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1958 المعدل بالقانون رقم (14) لسنة 1995، كما جمع المشرع اليمني بنفس النص المبدئين (الإقامة والجنسية) وذلك في التعاريف الواردة في المادة (2) من قانون ضرائب الدخل رقم (1) لسنة 1991. اما المشرع المصري فق اخذ بمبدأين الجنسية والإقامة من خلال اخضاع الدخل المقيم وغير المقيم للضريبة ينظر نص المادة (6) من قانون ضريبة الدخل الموحد رقم (91) لسنة 2005.

54 المواطن بصورة عامة: هو المكان الذي يرتبط فيه الشخص بإقليم دولة معينة ويقوم فيه على وجه الاعتياد وترتكز فيه مصالحه، ويعد مرادفاً للمواطن الدائم، ينظر أستاذنا الدكتور، ممدوح عبد الكريم حافظ، القانون الدولي الخاص وفق القانونين العراقي والمقارن، طبع دار الحرية ، بغداد، 1997، ص247.

55 عرف قانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951 المواطن بأنه (هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة بصفة دائمة أو موقتة ، ويجوز ان يكون للشخص أكثر من موطن واحد) انظر المادة (42) من القانون المذكور اعلاه.

56 ينظر جابر الراوي، مبادئ القانون الدولي الخاص، دون مكان نشر، 1972، ص27.

57 تأخذ كل من انكلترا و الولايات المتحدة بمبدأ المواطن في مجال فرض الضرائب ولكنهما يعتبران المواطن جزء من مبدأ الإقامة. ينظر مرسى السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيقية ، مصدر سابق ، ص98 وما بعدها.

سكنه إذا كان مستخدماً لدى الشخص معنوي في العراق أو كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدام للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفق قانون التنمية وتنظيم الاستثمار الاصطناعي، انظر الفقرة (10) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982.

45 ينظر نص الفقرة (1) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 المعدل.

46 جمع المشرع اليمني في قانون ضرائب الدخل بين هذين المبدئين ينص التعريف الوارد في المادة (2) من قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991 بأن المقيم هو (اليمني الذي يسكن الجمهورية مدة لا تقل أربعة أشهر خلال السنة التي حصل فيها الدخل ويكون تغييره عن اليمن تغييراً مؤقتاً وكان له موطن دائم فيها أو محل عمل رئيس فيها).

كما قرر ونفس المبدأ المشرع الأردني بنصه المقيم(أ- الشخص الطبيعي الأردني الذي يقيم عادة في المملكة ولا يقل مجموع أقامته فيها عن مائة وعشرون يوماً متصلة أو متقطعة في السنة. ب- الشخص الطبيعي الأردني إذا كان خلال أية مدة من السنة موظف أو مستخدماً لدى حكومة المملكة أو أية سلطة محلية فيها). ورد ذكر هذا النص في المادة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل بقانون (14) لسنة 1995.

ولم يأخذ المشروع السوداني في قانون ضريبة الدخل لسنة 1986 بمبدأ الجنسية إ نص على (يعتبر مقيم في السودان إذا:- (أولاً) كان موجوداً في السودان لمدة أو مدد تتجاوز في حملتها مئة وثلاثة وثمانين يوماً من فترة الأساس.(ثانياً) ظل موجوداً في السودان في فترة الأساس المتقدمة ذكرها...)

وكذلك الحال بالنسبة لقانون الضريبة الموحدة المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بقانون رقم (87) لسنة 1993 الملغي، الذي لم يأخذ بمبدأ

الجنسية بفرض الضريبة واخذ بمبدأ الإقامة إذ نص القانون على (ويعتبر الممول مقيم عادة في مصر في أي من إحالات الأتية:- 1- إن يقيم في مصر لمدة تزيد على 183 يوم متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية . 2- إن تكون مصر مركز لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني....) وكذلك نصت المادة (6) من قانون ضريبة لدخل الموحد المصري رقم (91) لسنة 2005 النافذ بالقول (تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

47 ينظر فقرة (3) من المادة (5) ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 المعدل.

48 ينظر البند(هـ) من الفقرة (10) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل ، التي حددت شروط اقامة الشخص المعنوي في العراق وهي :-

وذلك بموجب البند (3) من الفقرة (ب) من المادة (17) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1986.

65 قررت قوات الاحتلال الأمريكية بموجب الامر رقم (49) والصادر في 9/شباط/ 2004 أعفاء الموظفين الدوليين من ضريبة الدخل عن الدخل المتولد لهم سواء كان هذا الدخل من موازنة المنظمة أو من مصادر أجنبية أخرى إذا نص الأمر في الفقرة (4) من القسم الرابع على (... ولا تخضع للضريبة على الدخل داخل الأراضي العراقية المنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية المسجلة في العراق بموجب الأمر رقم (45) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة، ولا يخضع أيضاً للضريبة على الدخل الموظفون الأجانب الذي يعملون لدى هذه المنظمات والمتعاقدون معها والمتعاقدون معها من الباطن. لا يخضع هؤلاء داخل الأراضي العراقية لأي ضريبة أو رسوم مماثلة، على أي دخل لهم من مصادر أجنبية أو عن الدخل عائد لهم من تلك الحكومات والمنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية أو مدفوع لهم بالنهاية عن أي منها).

66 ينظر تقي الوسواسي، شرح قانون ضريبة الدخل، محاضرات ألقيت في دورة أعداد المخمنين، مركز التدريب المالي والمحاسبي، الجزء الأول، بغداد، آب 1982، ص163.

67 ينظر د. ابراهيم احمد شبلي، التنظيم الدولي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986، ص459.

68 ينظر د. عبد العزيز محمد سرحان، الأصول العامة للمنظمات الدولية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968، ص212.

69 يراجع نص المادة (105) من الميثاق.

70 عقدت هذه الاتفاقية في 1 من شباط 1946 وتعرف باسم اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة.

71 ينظر نص الفقرة (7) من المادة (2) اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة.

72 ينظر د. جمال عبد الناصر مانع، التنظيم الدولي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص161.

73 بحث مقدم من الدكتور أحمد سويلم العمري إلى معهد الدراسات الدبلوماسية والفنصلية بوزارة الخارجية المصرية بتاريخ 20/11/1967، نقلاً عن د. صلاح الدين عامر، قانون التنظيم الدولي (النظرية العامة) دار النهضة العربية، القاهرة، 1984، ص392.

58 أورد المشرع العراقي ذكر الموطن مره وحده ، إذ نص القانون على إن المقيم هو (العراقي الذي سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة اشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل وان يكون تغييره عن العراق موقتاً ولكن له موطن دائم في العراق...) ينظر البند [أ] من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل رقم (11) لسنة 1982.

أما المشرع السوداني فقد عرف المستوطن بأنه (الشخص الذي اتخذ من السودان محلاً لإقامته وظهرت نيته في الاستقرار فيه) ينظر التعاريف الواردة في قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة 1986.

59 Gudge Borhan Amr Allah-The International responsibility of the united nations for acivities carried out by U.N. peace keeping forces-Revue Egyptienne de droit nternational,vol.32.pp.71-72.

60 ينظر د. مصطفى سيد عبد الرحمن، قانون التنظيم الدولي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، مصر، 1990، ص193.

61 ينظر د. أحمد أبو الوفاء، الوسيط في القانون المنظمات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986، ص316.

62 ينظر د. محمد الحسيني مصلحي، المنظمات الدولية، دار النهضة العربية، مصر، 1989، ص131.

63 ينظر نص الفقرة (7) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل ويقابله من القانون رقم (58) لسنة 1956 نص

الفقرة (6) من المادة (7) (الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدمها) وكذلك الفقرة (7) من المادة (7) من القانون رقم (95) لسنة 1959 (إعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدمها)

وكذلك الفقرة (9) من المادة (6) من التعليمات رقم (1) لسنة 2005 إذ نصت على إعفاء (الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من ميزانيتها إلى موظفيها ومستخدمها من غير العراقيين)

64 قرر المشرع اليمني إعفاء (الدخول التي يتقاضاها خبراء الأمم المتحدة وكالتها وخبرات المعونات الأجنبية من غير اليمنيين لقاء خبراتهم المقدمة للجمهورية اليمنية) ينظر الفقرة (2) من المادة (26) من ضرائب الدخل رقم(31) لسنة 1991.

كما قرر المشرع السوداني نفس المبدأ إذ نص القانون على إعفاء (الدخل الشخصي للمبعوثين والممثلين الدبلوماسيين ... وأعضاء المنظمات الدولية ، وإتباعهم وعائلاتهم ومستخدمهم في الحدود المنصوص عليهم في قانون الحصانات والامتيازات لسنة 1956 وأية لوائح وأوامر صادرة بموجبها)

2- لا تخضع للضريبة على الدخل داخل الأراضي العراقية المنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية المسجلة في العراق بموجب الأمر رقم (45) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة.

3- طبقاً للإرشاد الإداري الذي سيصدر عن وزارة المال، تعفى من دفع الضرائب على الدخل أو من دفع أي رسوم مماثلة داخل الأراضي العراقية المنظمات غير الحكومية المسجلة بموجب الأمر رقم (45) الصادرة عن سلطة الائتلاف المؤقتة، والمنظمات غير الربحية التي لا تمارس نشاطاً سياسياً ولا يطلب منها التسجيل بصفها المنظمات غير الحكومية .

81 ينظر مدحت عباس امين، ضريبة الدخل في التشريع العراقي، المصدر السابق، ص100.

82 صادق العراق على الاتفاقية بالقانون رقم (11) سنة 1955.

83 نصت الفقرة(1) من المادة (14) من الميثاق جامعة الدول العربية الذي صادق العراق عليه بالقانون رقم (15) لسنة 1945 التي تقضي (يتمتع أعضاء مجلس الجامعة، وأعضاء لجائها وموظفوها الذين ينص عليهم في النظام الداخلي، بالامتيازات الدبلوماسية أثناء قيامهم بعملهم).

84 ينظر مدحت عباس امين، مصدر سابق، ص88.

85 ينظر صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، المصدر السابق، ص433.

86 أعفى المشرع اليميني (الدخل الذي يتقرر إعفائه من الضريبة طبقاً لاتفاقيات دولية مصادق عليها طبقاً للدستور مع دول أخرى أو هيئات أو منظمات دولية مراعاة لقواعد المجاملات الدولية أو لتجنب ازدواج الضريبي) وذلك بموجب الفقرة (و) من المادة(26) من قانون ضريبة الدخل اليميني رقم (31) لسنة 1991.

أما المشرع الأردني اعفى (الدخل الناجم عن امتياز منحتة الحكومة أو أُنفاق عقده و اعفى صراحة من الضريبة بموجب شروط ذلك الامتياز أو الاتفاق والدخول المعفاة بموجب الاتفاقيات الثنائية تو المتعددة الأطراف التي تعقدها الحومة) وذلك بموجب البند (10) من الفقرة (ب) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل رقم(57) لسنة 1985 والمعدل بالقانون رقم (14) لسنة 1995.

والمشرع القطري نص على (الإعفاءات التي تقررها اتفاقية تجنب ازدواج الضريبي وغيرها من الاتفاقيات التي يقررها إعفاءات ضريبية) ينظر الفقرة (ج) من المادة(24) من قانون الدخل لسنة 1993.

87 الإعفاء أصطلح هو (عدم فرض ضريبة على دخل معين، إما بشمل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون وتلجأ الدول الى هذا المر

74 نصت الفقرة (5/ب) من المادة (18) من اتفاقية المزايا والحصانات الأمم المتحدة عل (الإعفاء من كل ضريبة مفروضة على الرواتب التي يتقاضونها من قبل الأمم المتحدة).

75 ينظر د. دنون فتیان حسين، المنظمات الدولية في العراق المزايا والحصانات، مصدر سابق، ص115.

76 ينظر المادة (7) الفقرة (13) من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (11) لسنة 2013 ولا مرسوم ضريبة الدخل العماني لسنة 1971 ولا قانون ضريبة الدخل القطري لسنة 1993 على إعفاء منظمة الأمم المتحدة ووكالاتها من ضريبة الدخل، إما بالنسبة المشرع الأردني فقد نص على إعفاء (الدخل الناجم عن امتياز منحتة الحكومة أو أُنفاق عقده و اعفى صراحة من الضريبة بموجب شروط ذلك الامتياز أو الاتفاق والدخول المعفاة بموجب الاتفاقيات الثنائية أو المتعددة الأطراف التي تعقدها الحكومة).

وذلك بموجب البند(10) من الفقرة (ب) من المادة(7) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل بالقانون رقم (14) لسنة 1995.

77 ينظر د. محمد طلعت الغنيمي، الغنيمي في التنظيم الدولي، مصدر سابق، ص399. ينظر بالنسبة للوفود الدائمة د. سموحي فوق العادة، الدبلوماسية الحديثة، دار اليقظة، 1973، ص 510-511.

78 ينظر فقرة (17) من المادة(7) من قانون ضريبة الدخل (11) لسنة 1982 المعدل، ولا يوجد له نص مقابل لا في قانون ضريبة الدخل رقم (85) لسنة 1956 ولا في قانون ضريبة الدخل رقم (95) لسنة 1959 المعدل.

79 ينظر فقرة (10) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 المعدل، وكذلك نصت الفقرة (15) من المادة (6) من تعليمات وزارة المالية العدد (1) لسنة 2005 بالقول (المبالغ المعفاة بموجب أي قانون خاص، أو أُنفاق دولي يكون العراق طرفاً فيه) ويطابقه نص الفقرة (12) من المادة (7) لقانون ضريبة الدخل رقم (85) لسنة 1956، ويطابقه تماماً قانون ضريبة الدخل رقم (95) لسنة 1959 المعدل.

80 قررت قوات الاحتلال الأمريكية بموجب الأمر رقم (49) والصادر في 9/شباط/2004 إعفاء مجموعة من المنظمات الدولية والمنظمات غير الحكومية والمنظمات غير الربحية إذ نص على:

1- لا تخضع الحكومات والمنظمات الدولية لأي ضرائب أو رسوم مماثلة داخل الأراضي العراقية.

93 نصت المادة(28) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية 1961 على أن (تعفى الرسوم والضرائب التي تحصلها البعثة في أعمالها من أي رسم أو ضريبة.

94 نصت الفقرة (1) من المادة (33) من اتفاقية فيينا 1961 على أن (يعفى المبعوث الدبلوماسي بالنسبة إلى الخدمات المقدمة إلى الدولة المعتمدة من أحكام الضمان الاجتماعي القائمة في الدولة المعتمد لديها).

95 نصت المادة (34) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية 1961 على (يعفى الممثل الدبلوماسي من كافة الضرائب والرسوم- الشخصية والعينية- العامة أو الخاصة)

96 حيث تضمنت فيينا لعام 1961، الإعفاء من أحكام الضمان الاجتماعي وهذا ما نصت عليه المادة(33) الفقرة (1) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية بالقول (يعفى المبعوث الدبلوماسي بالنسبة إلى الخدمات المقدمة إلى الدولة المعتمدة من أحكام الضمان الاجتماعي التي قد تكون نافذة في الدولة المعتمدة لديها وذلك مع عدم الأخلاص بأحكام الفقرة (3) من هذه المادة).

97 ينظر نص المادة (47) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية 1961 وللزيد من التفصيل ينظر. د. سليم الحص وآخرون ، المصدر السابق ، ص520.

98 ينظر نص الفقرات(ب، ج، د، هـ، و) من المادة (34) من الاتفاقية ذاتها.

99 ينظر عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراه، مؤسسه مطبعة الأهرام، 1968، ص443.

100 نصت الفقرة (1) من المادة (14) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام 1961 على أن يقسم رؤساء البعثات إلى الفئات الثلاثة التالية:

[أ] السفراء أو القاصدون المعتمدون لدى رؤساء الدول، ورؤساء البعثات الأخرى ذوي الرتبة المماثلة⁰

[ب] المندوبون، والوزراء المفضون والقاصدون الرسوليون الوكلاء المعتمدون لدى رؤساء الدول.

[ج] القائمون بالأعمال المعتمدون لدى وزارة الخارجية.

101 ينظر عجز الفقرة (4) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل ، ويقابله في القانون المصري رقم (85) لسنة 1956 الملغى نص الفقرة (5) من المادة (7) بنصها على (إما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيحوز إعفاؤهم

لاعتبارات تقدرها بنفسها مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية). ينظر د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة"، الطبعة الأولى ، دار الحامدة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008، ص41.

88 ينظر. نعمان عيدان علي، دراسة تطور السماحات والإعفاءات من الضرائب المباشرة في نظام الضرائب العراقي ، رسالة دبلوم عالي في العلوم المالية ، مقدمة إلى مجلس كلية الدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1977، ص58.

89 ينظر نص الفقرة (4) من المادة (79) من قانون الدخل العراقي ويقابله نص فقرة (4) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل لسنة 1956 الملغى، كما يقابله تماماً نص الفقرة (5) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل رقم (95) لسنة 1959 الملغى.

كما نص الأمر رقم (49) الصادر عن قوات الاحتلال الأمريكية في 29/شباط/2004 على أعفاء (البعثات الدبلوماسية لدى العراق وكذلك أفراد عائلاتهم، إذا لم يكونوا مواطنين عراقيين) وذلك بموجب البند (أ) من الفقرة(5) من القسم الرابع.

90 ينظر. احمد عبد المجيد، أضواء على الدبلوماسية ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة، 1969، ص100.

91 يذهب المشرع اليمني إلى إعفاء (الدخول التي يتقاضها سفراء وقناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية اليمنية ورجال السلكين الدبلوماسي والقنصلي وموظفهم الأجانب وذلك بشرط المعاملة بالمثل ويشمل الإعفاء سوى الدخل الناتج من الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم المشار إليها)

ينظر الفقرة (أ) من المادة (26) من قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991 كما قرر المشرع المصري (لا تسري الضريبة على :- 1- السفراء والوزراء الموظفين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين

القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة) وذلك بموجب الفقرة [أ] من المادة (4) من قانون الضريبة الموحدة رقم (57)

لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993 الملغى وكذلك نصت الفقرة (7) من المادة (1) على أعفاء (ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي .بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة) من

قانون ضريبة الدخل الموحد المصري رقم (91) لسنة 2005.

92 ينظر د. محمد سامي عبد الحميد، التنظيم الدولي، الطبعة السادسة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، ص75.

110 نصت المادة (48) من اتفاقية على (1-مع مراعاة أحكام الفقرة الثالثة من هذه المادة ، يعفى موظفي البعثة القنصلية بالنسبة إلى الخدمات التي يقدمونها إلى الدولة الموفدة، ويعفى أفراد عائلاتهم الذين يشكلون أسرهم من أحكام الضمان الاجتماعي التي قد تكون نافذة في الدولة المضيفة. 2- ام الإعفاء المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة يطبق كذلك على الخدم الخاصين العاملين فقد في خدمة موظفي البعثة القنصلية شرط: [أ] أن لا يكونوا من مواطني الدولة المضيفة أو من المقيمين إقامة دائمة فيها. [ب] ان يكونوا من الخاضعين لأحكام الضمان الاجتماعي فيها).

111 ينظر نص المادة (22) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام 1963.

112 ينظر د. علي صادق أبو هيف، القانون الدبلوماسي ، المصدر السابق، 357.

113 ينظر نص المادة (66) من الاتفاقية أعلاه.

114 نصت الفقرة () من المادة (58) من اتفاقية فيينا لعام 1963 بالقول (لا تمنح الامتيازات والحصانات المنصوص عليها في هذه الاتفاقية لأفراد عائلة الموظف القنصلي الفخري أو لمستخدم قنصلي في بعثة قنصلية يرأسها موظف قنصلي فخري).

115 كان المشرع المصري أكثر توفيقاً بالنسبة لمبدأ المعاملة بالمثل لأنه جعل هذا المبدأ عاماً يشمل كل من يعمل تحت إطار الصفة الدبلوماسية أو القنصلية فقد نص على إعفاء (السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة) ينظر الفقرة (2) من المادة (4) من قانون الضريبة الموحدة رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 199.

وقد ذهب المشرع السوداني بنفس الاتجاه إلا انه اضاف فئة الموظفين الدوليين فقد نص على إعفاء (الدخل الشخصي للمبعوثين والممثلين الدبلوماسيين والقناصل والموظفين وأعضاء المنظمات الدولية وإتباعهم وعائلاتهم ومستخدمهم في الحدود المنصوص عليها في قانون الحصانات والامتيازات لسنة 1956 وأية لوائح وأوامر صادرة بموجبه) انظر البند (1) من الفقرة (ب) من المادة (17) من قانون ضريبة الدخل صادر عام 1986.

116 إذا كان هذا هو المبدأ سار عليه المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1983 المعدل إلا إن القنصل الفخري اعفي من ضريبة الدخل المفروضة على الرواتب والمخصصات المقررة له بموجب المرقك

بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل) ويقابله كذلك من القانون رقم (95) لسنة 1959 عجز الفقرة (4) من المادة (7) بنصها على (إما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي القنصليات الأجنبية الذين هم من غير العراقيين فيحوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل).

102 بمقتضى أمر قوات الاحتلال الأمريكية رقم (49) في 29/ شباط/ 2004 لم تعد هذه الشروط مطلوبة إذ نص الأمر في البند (ب) من الفقرة (5) من القسم (4) على إعفاء (أعضاء المكاتب القنصلية، وكذلك أفراد عائلاتهم إذا لم يكونوا موظفين عراقيين).

103 نصت الفقرة (3) من المادة (80) من الدستور العراقي 2005 على صلاحية مجلس الوزراء ب (إصدار الأنظمة والتعليمات والقرارات، بهدف تنفيذ القانون).

104 ينظر ديباجة اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام 1963.

105 صادق العراق على اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام 1963 بالقانون رقم (203) لسنة 1968.

106 نصت المادة (9) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية 1963 على درجات رؤساء البعثات القنصلية بالقول (ينقسم رؤساء البعثات القنصلية إلى اربع درجات [أ] قناصل عاملون [ب] قناصل [ج] نواب قناصل [د] وكلاء قنصليون).

107 ينظر د. علي صادق ابو هيف، القانون الدبلوماسي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2005، ص342.

108 د. علي صادق ابو هيف، المصدر السابق، ص351.

109 نصت الفقرة (1) المادة (49) من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام 1963 على بعض الاستثناءات وهي غير معفية من دفع ضريبة بالقول ([أ] الضرائب غير مباشرة والتي تدخل في ثمن السلع والخدمات. [ب] الرسوم والضرائب على الممتلكات العقارية الخاصة الكائنة في أرضي الدولة المضيفة مع مراعاة أحكام المادة 32.. [ج] الرسوم التي تفرضها الدولة المضيفة على التركات والإرث والانتقال مع مراعاة أحكام الفقرة [ب] من المادة 51. [د] الضرائب والرسوم المفروضة على الدخل الخاص- بما في ذلك مكاسب رأس المال- التابعة في الدولة الموفد إليها، والضرائب على راس المال المستثمر في مشروعات تجارية أو المالية في الدولة الموفد إليها. [هـ] الضرائب والرسوم التي تحصل مقابل خدمات خاصة. [و] الرسوم القضائية ورسوم التسجيل والرهن والدمغة مع مراعاة أحكام المادة [32]).

- 11- د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974.
- 12- د. سموحي فوق العادة، الدبلوماسية الحديثة، دار البيقظة، 1973.
- 13- د. سعدي بسيسو، موجز عالم المالية العامة والتشريع المالي العراقي، مطبعة التفيض، بغداد، سنة 1951.
- 14- د. شمس الدين الوكيل، الموجز في الجنسية ومركز الأجانب، الطبعة الثالثة، دون دار نشر، الإسكندرية، 1968.
- 15- د. صالح عبد الزهرة، حقوق الأجانب في القانون العراقي، مطبعة بغداد، 1981.
- 16- د. صلاح الدين عامر، قانون التنظيم الدولي (النظرية العامة) دار النهضة العربية، القاهرة، 1984.
- 17- صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق، المطبعة العالمية، القاهرة، 1965.
- 18- طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، بلا سنة نشر.
- 19- د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة"، الطبعة الأولى، دار الحامدة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 20- د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة في العراق، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، 1977.
- 21- د. عبد الباسط علي جاسم، الإعفاءات من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 22- د. عبد العزيز محمد سرحان، الأصول العامة للمنظمات الدولية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1968.
- 23- د. عبد المنعم رياض، الوسيط في القانون الدولي الخاص، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
- 24- د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية لطباعة والنشر، بيروت، 1972.

(49) والصادر في 19/ شباط/ 2004 عن قوات الاحتلال الأمريكي. إذ نص في البند (ج) من الفقرة (5) من القسم الرابع على إعفاء (القناصل الفخريين للدول الأجنبية: يقتصر الإعفاء على الدخل العائد حصراً من البلدان التي عينتهم قناصل فخريين).

قائمة المصادر

القرآن الكريم

أولاً- المصادر باللغة العربية:

أ- المعاجم

- 1- أين منظور، لسان العرب، معجم لغوي، لمجلد الثامن، دار الحديث، بلا سنة طباعة، القاهرة.
- ب- الكتب القانونية:
- 1- د. ابراهيم احمد شبلي، التنظيم الدولي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986.
- 2- احمد عبد المجيد، أضواء على الدبلوماسية، مكتبة الانجلو المصرية، القاهرة، 1969.
- 3- د. أحمد أبو الوفا، الوسيط في القانون المنظمات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986.
- 4- د. أحمد زهير شامية، ود خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
- 5- د. أحمد مسلم، القانون الدولي الخاص، الجزء الأول، الجنسية ومركز الأجانب، مكتبة النهضة المصرية، 1956.
- 6- د. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.
- 7- د. أعاد علي حمود، المالية العامة- النظرية العامة للضريبة، الكتاب الثاني، جامعة بغداد، 18، 1989.
- 8- د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، القسم الأول، مطبعة جامعة بغداد، بغداد، 1987.
- 9- تقي الوسواسي، شرح قانون ضريبة الدخل، محاضرات أقيت في دورة أعداد المخمنيين، مركز التدريب المالي والمحاسبي، الجزء الأول، بغداد، آب 1982.
- 10- د. جمال عبد الناصر مانع، التنظيم الدولي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.

- 25- د. عبدة جميل غصوب، دروس في القانون الدولي الخاص، الطبعة الأولى، طبع المؤسسة الجامعية، بيروت، 2008.
- 26- د. علي صادق ابو هيف، القانون الدبلوماسي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2005.
- 27- عادل فليح العلي وطلال محمود، اقتصاديات المالية العامة، الإيرادات العامة والموازنة العامة، للدولة، الكتاب الثاني، بلا دار نشر، بلا سنة نشر.
- 28- عبد الحلیم كراجه وهيثم العبادي، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2000.
- 29- عبد العال الصكبان، الضرائب على التركات، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، دار ومطابع السعبد، 1963.
- 30- د. محمد الحسيني مصلحي، المنظمات الدولية، دار النهضة العربية، مصر، 1989.
- 31- د. محمد سامي عبد الحميد، التنظيم الدولي، الطبعة السادسة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000.
- 32- د. محمد علوم محمد، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2001.
- 33- د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف للنشر، مصر، 1962.
- 34- د. مصطفى سيد عبد الرحمن، قانون التنظيم الدولي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، مصر، 1990.
- 35- د. ممدوح عبد الكريم حافظ، القانون الدولي الخاص وفق القانونين العراقي والمقارن، طبع دار الحرية، بغداد، 1997.
- 36- د. وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخداس، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الأولى، عمان.
- 37- مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، بلا دار النشر، بلا سنة نشر.
- 38- مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، بلا دار نشر، بلا سنة نشر، ص3.
- 39- هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الجزء الأول، بلا دار النشر، 1988.
- ت- الرسائل والاطراح الجامعية:
- 1- عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام، رسالة دكتوراه، مؤسسه مطابطة الأهرام، 1968.
- 2- نعمان عيدان علي، دراسة تطور السماحات والإعفاءات من الضرائب المباشرة في نظام الضرائب العراقي، رسالة دبلوم عالي في العلوم المالية، مقدمة الى مجلس كلية الدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1977.
- ث- الاتفاقيات والمواثيق الدولية:
- 1- اتفاقية امتيازات وحصانات الأمم المتحدة لعام 1946.
- 2- اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام 1961
- 3- اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام 1963.
- 4- ميثاق جامعة الدول العربية الذي لعام 1945.
- د- القوانين :
- 1- قانون اقامة الأجانب العراقي رقم 188 لسنة 1978 .
- 2- قانون الضريبة الموحدة المصري رقم (157) لسنة 1981 المعدل بقانون رقم (87) لسنة 1993 الملغي.
- 3- القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951.
- 4- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982.
- ثانيا- المصادر الاجنبية:-
- 1-Gudge Borhan Amr Allah-The International responsibility of the united nations for acivities carried out by U.N. peace keeping forces-Revue Egyptienne de droit nte

Abstract

The subject of our research focused on (tax exemptions for international organizations and diplomatic and consular missions). Hence, he has dealt with an important revenue resource, which is the tax, which is represented in every country in the world as part of its budget, because it is related to the needs of every society and related to life resources that differ from one country to another according to its specifications and what it possesses of natural, industrial and geographical wealth. This

resource had an impact In the rise of nations and their prosperity, as it had an impact on the occupation of nations and the destruction of crops and their offspring, as it was exploited for purposes other than its goals. Given the importance of this study, we only shed light on the definition of income tax and the scope of its application. Then we showed the exemptions of international and regional financial organizations according to income tax. Finally, we touched on the financial exemptions for diplomatic and consular missions in income tax.