

أساس الاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية
**The basis for tax exemption for international organizations and
diplomatic missions**

أ.م.د. عمار فوزي كاظم
كلية القانون / جامعة بغداد

Ammar Fawzi Kadhim
College of Law - University of Baghdad
ammar.fawzi@colaw.uobaghdad.edu.iq

باحث قانوني - رنا عيسى صباح
كلية القانون / جامعة بغداد

Legal researcher / Rana Issa Sabah
College of Law - University of Baghdad
rana.eissa1202a@colaw.uobaghdad.edu.iq

المخلص :

اعفى المشرع في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية من الخضوع للضريبة، ويعزى سبب ذلك في ان هذه المزايا لم تمنح الا في سبيل تنفيذ ما التزم عليه العراق جراء توقيعه على الاتفاقيات الدولية من جانب، وايماناً بما تقدمه هذه الجهات من خدمات تعود على العراق بمنافع قد تتجاوز مقدار ما سيعود عليه فيما لو اخضعها للضريبة، الا انه وفي ذات الاتجاه قد قصر هذا الاعفاء في حدود ما يحصل عليه الموظف الدولي والمبعوث الدبلوماسي من رواتب ومكافآت ومخصصات لقاء قيامه بعمله الرسمي دون ان يتسع ليشمل الدخل المتأتي جراء ممارسته العمل التجاري او غيرها من الاعمال.
الكلمات المفتاحية : اعفاء, ضريبة, منظمات, بعثات.

Abstract

The legislator in the Iraqi Income Tax Law No. 113 of 1982 exempted international organizations and diplomatic missions from being subject to the tax. Services that accrue to Iraq with benefits that may exceed the amount that would accrue to it if it subjected it to the tax, but in the same direction, this exemption has been limited to the limits of what the international employee and diplomatic envoy receives in terms of salaries, bonuses and allowances for carrying out his official work without expanding to include the income derived from his practice business or other business.

Keywords: Exemption, tax, organizations, Missions.

المقدمة

تعد الإعفاءات الضريبية من أهم الركائز والدعائم التي بنت على أساسها الدول علاقاتها الخارجية، فهي تهدف في المقام الأول إلى كفالة وضمان الأداء الفعال للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية على الوجه الأمثل، وهذا الأخير لا يتحقق دونما توفر مناخ مناسب تمارس خلاله هذه الكيانات أعمالها التي يؤديها بقسط كبير من الحرية، ولا يتأتى ذلك إلا بإعفاء هذه الفئات من الخضوع للقوانين الوطنية للدولة المضيفة كون إخضاع هذه الجهات لأحكام القوانين الوطنية في حدود واجباتها الرسمية سيؤدي إلى عرقلة أعمالها والاخلال بمبدأ الحياد الواجب اتباعه في التعامل مع هذه الجهات، وقد حاول الفقه الوصول إلى أساس منح هذه المزايا فظهرت لدينا العديد من النظريات التي تبرر سبب منح هذه الامتيازات، وكان لهذه النظريات أثر كبير في تقنين قواعد القانون الدولي والتي انعكست بدورها على القانون الداخلي، ونجد أن لمفهوم المزايا التي تتمتع بها كل من المنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية في القانون الدولي تأثير واضح على ما اختطه المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، حيث منح بموجبه العديد من الإعفاءات التي يعود أساسها لقيام هذه الجهات بالمهام الموكلة اليها وأداء وظيفتها المنوطة بها وليس امتيازاً شخصياً لها .

ثانياً : مشكلة البحث

تتمثل إشكالية الموضوع محل البحث في اللبس الذي يحدث عند ممارسة المنظمات الدولية وأيضاً أعضاء السلك الدبلوماسي عمل لا يندرج ضمن ما تتمتع به هذه الجهات من إعفاء ضريبي ممنوح لها، كما لو زاولت عمل من شأنه تقرير أرباح خاصة ففي هذه الحالة هل تخضع هذه الأعمال للضرائب وتتم المحاسبة عليها، أم أنها تدرج ضمن الإعفاءات، كما أن دراسة هذا الموضوع سيسهل علينا الإجابة عن ما هو أساس منح الإعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية؟ وهل نجح المشرع العراقي في تضمين قانون ضريبة الدخل العراقي الإعفاءات الضريبية التي تمكن هذه الجهات من تحقيق أهدافها ووفق ما هو متفق عليه في الاتفاقيات الدولية المعقودة؟، وهل وسع المشرع العراقي نطاق هذه الإعفاءات أم أنه ضيق من حدودها؟

ثالثاً : أهمية البحث

نرى أن لأهمية دراسة هذا الموضوع أسباب عديدة، منها ما لهذه الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية من تأثير فعال على العلاقات الدولية التي تربط العراق بالدول الأخرى هذا من جانب، وعلى الاقتصاد العراقي من جانب آخر خصوصاً إذ ما علمنا الدور المهم والمؤثر التي تقوم به هذه الجهات، كما أن فهم هذه الإعفاءات ووضوح نصوصها يسهل تطبيقها وبالتالي يسهم في تنفيذ العراق لالتزاماته الدولية التي صادق عليها بنفسه من خلال



الاتفاقيات الدولية التي انضم اليها او تلك التي عقدها مع الدول الأخرى او تلك المعقودة مع المنظمات الدولية .

رابعاً : منهجية البحث

ان المنهجية التي تم اعتمادها في هذه الدراسة هي المنهج الوصفي التحليلي للاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية وفقاً لاحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

خامساً : هيكلية البحث

سنتناول دراسة موضوع اساس الاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية في مبحثين، اذ سنبين التأصيل الفلسفي للاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية في مبحث اول، ثم نعرض لذكر الأساس القانوني للاعفاء الضريبي لهذه الجهات في مبحث ثان .

المبحث الاول

التأصيل الفلسفي للاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية

ان سياسة الانفتاح الدولي تتطلب وسائل مؤثرة لتفعيلها , وان من تلك الوسائل هي وسيلة الإعفاءات الضريبية , فإذ ما استخدمها العراق بالشكل المطلوب ساهم ذلك في رسم وتحقيق فلسفته بأدق صورة ممكنة ومن اجل تحقيق ذلك أورد المشرع الضريبي العديد من النصوص التي تخدم هذا المعنى ومن اجل ذلك ارتأينا تقسيم هذا المبحث الى مطلبين , نتناول في الأول النظريات التقليدية للاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية , ونوضح اهم النظريات الحديثة للاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية في المطلب الثاني.

المطلب الأول

النظريات التقليدية للاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية

إذ ما اردنا ان نبحت في التأصيل الفلسفي للاعفاءات التي تم منحها للمنظمات الدولية و البعثات الدبلوماسية فلا بد من التطرق لاهم النظريات التي قيلت في هذا الصدد ، وعلى الرغم من ان طبيعة المنظمات الدولية تختلف عن طبيعة البعثات الدبلوماسية وكون الأخيرة هي اسبق بالظهور من الأولى الا ان كليهما تستند الى أساس واحد، ومما تقدم ارتأينا تقسيم هذا المطلب الى فرعين نتناول في الأول نظرية الامتداد الإقليمي، ونبين في الثاني نظرية الصفة التمثيلية.

الفرع الأول

نظرية امتداد الإقليم

كان القرن السابع عشر مولداً لاولى النظريات التي تبحث في أساس منح الحصانات والامتيازات وتجد هذه النظرية أساسها في ان المبعوث الدبلوماسي ينجو من الخضوع لسلطة السيادة الإقليمية للدولة المعتمد لديها , وبمعنى ادق فانها تعتبر المبعوث الدبلوماسي وكأنه في دولته ولم يغادر منها ويمارس مهامه فيها وانه مازال يخضع لقوانين وتشريعات دولته^(١), وان كان من الناحية المادية موجود في إقليم الدولة الموفد اليها الا انه من الناحية القانونية يعتبر خارج إقليم الدولة الموفد اليها , وبهذا فأف الفقه قد تصور ان المبعوث الدبلوماسي انما يعمل امتداداً لدولته ورئيسها , وهذا التصور يضع الممثل الدبلوماسي خارج نطاق السلطات الإقليمية للدولة الموفد اليها^(٢) وبقينا ان هذه النظرية لاقت انتقاد الكثير من الكتاب والتي تعتبر في جوهرها قريبة من المنطق والواقع , إذ ان هذه النظرية وكما اسلفنا انما تقوم على أساس الافتراض وهذا ما سيقودنا الى نتائج غير مقبولة , كما ان هذه النظرية تحمل بين طياتها نوعاً من التناقض حيث انها صورت وجود المبعوث الدبلوماسي في مكانين في الوقت ذاته (الدولة المعتمد لديها على أساس الوجود الفعلي , ودولته المعتمدة على أساس فرضية وجوده فيها وامتداده الإقليمي لها) الامر الذي يخالف المنطق وواقع الحال^(٣), وان الاخذ بهذه النظرية يؤدي الى التوسع المبالغ فيه الحصانات والامتيازات الدبلوماسية^(٤), هذا بالإضافة الى ان هذه النظرية لاتعكس الواقع القانوني, ذلك ان المبعوث الدبلوماسي ملزم باحترام قوانين الدولة المضيفة, كما يلتزم بدفع الضرائب المحلية إذ ما باشر نشاطاً تجارياً او تملك عقاراً في إقليم الدولة المضيفة فإنه سيخضع لقوانين الدولة المعتمد لديها, فهل كهذا يتلائم مع القول بأن إقامة المبعوث الدبلوماسي امتداد لاقامته في وطنه. وكما ان نظرية الامتداد الإقليمي قد عجزت عن تفسير سبب منح الحصانات والامتيازات للمنظمات الدولية ذلك لان مقر المنظمة الدولية او بناياتها لا يعد جزءاً من إقليم المنظمات, كون الاخيرة لاتمتلك إقليم او سيادة من الأصل فهي بعبارة بسيطة تقع في إقليم الدولة المضيفة , وبالتالي كيف سيتم تبرير منح هذه

(١) ينظر د. خليل حسين, التنظيم الدبلوماسي, منشورات الحلبي الحقوقية, لبنان, ٢٠١٢, ص ٣٠٦, د. علي صادق أبو الهيف, القانون الدولي العام, منشأة المعارف للنشر والتوزيع, ٢٠١٥, ص ١٣٥, د. عبد العزيز بن ناصر العبيكان, الحصانات والامتيازات الدبلوماسية والقنصلية في القانون العام, مكتبة العكبان للنشر والتوزيع, ٢٠٠٧, ص ٢١٥.

(٢) د. حسن صعب, الدبلوماسية العربي, دار العلم للنشر والتوزيع, بيروت, ١٩٧٣, ص ١٥٦.

(٣) د. عدنان البكري, العلاقات الدبلوماسية والقنصلية, العلاقات الدبلوماسية والقنصلية, دار الشروع للنشر, الكويت, ١٩٨٥, ص ١٠٣.

(٤) د. فاوي الملاح, سلطات الامن والحصانات والامتيازات الدبلوماسية, دار المطبوعات الجامعية, ١٩٩٨, ص ٣٠.



الامتيازات والحصانات للمنظمات الدولية وموظفيها الدوليين بناء على هذه النظرية, وقد عفا الزمن على هذه النظرية الخيالية ولم يعد الاخذ بها مقبولاً , لتعارضها مع الواقع المادي ومع فكرة السيادة ومفاهيمها ومع القواعد القانونية الحديثة التي تبني هذه الامتيازات على أسس ومفاهيم مختلفة.

الفرع الثاني

نظرية الصفة التمثيلية

ونتيجة لما ذكرناه سابقاً حاول جانب من الفقه ان يفسر تمتع المبعوث الدبلوماسي بهذه الإعفاءات بناءً على الصفة التمثيلية^(١), اذ أن هذه الامتيازات لم تمنح الا بناء على السيادة الشخصية التي يمتلكها المبعوث الدبلوماسي^(٢), ذلك ان الاخير هو من يمثل دولته ورئيسها وبما انه يمثلها فإنه من باب أولى ينبغي ان يتمتع بكل التسهيلات والامتيازات التي يتمتع بها الامراء والحكام في دولته . وعلى الرغم من الاستحسان الذي لاقته هذه النظرية آنذاك من جانب بعض الفقه الا انها وفي الوقت ذاته هوجمت وانتقدت بشكل لاذع , ذلك كون هذه النظرية قد وضعت المبعوث الدبلوماسي وحكومته فوق قانون الدولة الموفد اليها , وليس هذا وحسب بل ان هذه النظرية قد أحدثت ازدواجا بصورة واضحة بين صفة رئيس الدولة والمبعوث الدبلوماسي ذلك من خلال الصفة التمثيلية التي منحها للأخير , غير ان الواقع العملي يؤكد على الفارق الصارخ بين صفاتهم التمثيلية على مستوى العلاقات الدولية , حيث نجد ان كثير من الامتيازات لم تمنح الا على أساس المجاملة الدولية^(٣), وأخرى لم تمنح الا على أساس مبدأ المعاملة بالمثل^(٤). لكل ما تقدم من الانتقادات سالفة الذكر, جعل من الصواب هجر هذه النظرية والاتكاء على نظرية جديدة تحيب على جميع التساؤلات السابقة من ناحية وتواكب واقع العلاقات الدولية من ناحية اخرى , ذلك كون هذه النظرية إذ كانت صالحة لتفسير الامتيازات والحصانات الممنوحة للمبعوث الدبلوماسي في القرن الثالث عشر, الا انها لم تعد كذلك في الوقت الحاضر خصوصاً بعد وجود الاتفاقيات الدولية

(١) ينظر د. خليل حسين, المصدر السابق, ص ٣١٢ , د. حسين علي الشامي, الدبلوماسية (نشأتها وتطورها وقواعدها و نظام الحصانات والامتيازات الدبلوماسية) , دار الثقافة للنشر والتوزيع, ٢٠٠٧, ص ٤٣٠.

(٢) د. عبد الفتاح علي رشان ود. محمد خليل موسى , , اصول العلاقات الدبلوماسية والفصلية , المركز العلمي للدراسات السياسية, ط١, ٢٠٠٥, ص ١٧٦.

(٣) د. محمد المجذوب, القانون الدولي العام, ط٦, منشورات الحلبي الحقوقية, بيروت, ٢٠٠٧, ص ٧١ .

(٤) د. علي حسين الشامي , المصدر السابق , ص ٤٤٨ .

أساس الاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية.
باحث قانوني رنا عيسى صباح أ.م.د. عمار فوزي كاظم

التي نظمت هذه الامتيازات وعدم اقتصارها على العرف الدولي كما كان آنذاك⁽¹⁾، وبرغم ذلك الا اننا نرى ان هذه النظرية لم تختف كلياً ومازالت لها بعض الاثار، لانه مازال هناك من الحصانات والامتيازات الدبلوماسية ما لايجد لها تبرير سوى الرغبة في احاطة الممثل الدبلوماسي بوضع بارز من الفخامة والعظمة استناداً الى سيادة الدولة التي يمثلها .

المطلب الثاني

النظريات الحديثة للاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية

وإزاء ما اكتنف النظريات السابقة من قصور وعيوب ولتطور العلاقات الدولية التي بدورها انعكست على تطور العلاقات الدبلوماسية بين الدول، جعل من الصعوبة بمكان اعتماد نظرية الامتداد الإقليمي ونظرية الصفة التمثيلية كأساس يبرر منح الحصانات والامتيازات للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية، لذا دعى بعض الكتاب الى اعتماد نظرية أخرى تفسر بصورة منطقية وحقيقية هذه الامتيازات.

ومن اجل ذلك ارتأينا دراسة النظريات الحديثة للاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية في فرعين، نبين نظرية الضرورة الوظيفية في الفرع الاول، ونعرج لبيان مبدأ المعاملة بالمثل في الفرع الثاني.

الفرع الاول

نظرية الضرورة الوظيفية

وتستند هذه النظرية على أعمدة الضرورات العملية لاداء الوظيفة الدبلوماسية⁽²⁾، ذلك ان هذه الامتيازات لم تمنح لهم الا من اجل ان يستطيعوا ان يمارسوا وظائفهم باكمل وجهه، وبما يوفر لهم الاستقلالية في أداء واجباتهم المنوطة بهم⁽³⁾ وقد ايد هذه النظرية عدد كبير من الكتاب وهي التي تسود اليوم فقها وقضاءً كما انها ايسر النظريات تطبيقاً واسلمها قبولاً وتتسجم مع الواقع والاتجاهات الحديثة ، وتطبيقاً لهذه النظرية فأن المبعوث الدبلوماسي لايعفى من احكام القوانين

(1) حيدر عبد محسن شهد العويدي، المتغيرات الدولية وتأثيرها على امتيازات المبعوثين الدبلوماسيين ، رسالة ماجستير ، جامع مؤته ، الأردن ، ٢٠٠٥ ، ص ٥٠ .

(2) سامر محي عبد الحمزة، السيادة الضريبية في ضوء اتفاق سحب القوات الأجنبية من العراق، بحث منشور في مجلة اهل البيت عليهم السلام ، كلية القانون، جامعة واسط، العدد العاشر، ص ٣٧، د. بدرية عبد الله العوضي، القانون الدولي العام في وقت السلم والحرب وتطبيقه في دولة الكويت، دار الفكر العربي، ط١، دمشق، ١٩٧٨، ص ١٩٨، وفي ذات الصدد د. علي يوسف الشكري، الدبلوماسية في عالم متغير، مؤسسة الرضوان للطباعة والنشر، ٢٠١١، ص ١٣١ .

(3) Michael j. Hardy , modern diplomatic law , New York oceana ,Manchester University press , ١٩٦٨, pp.8-12 .



المحلية كلياً بل انه يخضع لها بوجهه عام , الا ان تطبيق هذه الاحكام يتوقف عندما يتعلق الامر بالمصلحة الوظيفية ويبقى الباب مفتوحاً امام الدول لمنح ما تراه مناسباً من الامتيازات وفق تشريعاتها الداخلية^(١) ويذهب الفقه الى تفضيل هذه النظرية عن سابقتها لمسألتين, حيث تعتبر البعثة الدبلوماسية مرفقاً عاماً تابعاً للدولة المعتمدة , وبمعنى ادق انها فرع تابع للاصل غاية انشائه القيام بعدد من الوظائف خارج إقليم الدولة , مما يستتبع القول ان هذا الامتيازات ضرورية لضمان استقلال البعثة وفعالية عملها, كما ان لهذه النظرية القدرة على تفسير بعض المسائل التي تحدث في اطار العلاقات الدبلوماسية, إذ انها فسرت سبب تمتع اسرة المبعوث الدبلوماسي بهذه الامتيازات برغم من انهم لا يمتلكون الصفة الدبلوماسية , ذلك ان انعدام امن وسلامة اسرة المبعوث الدبلوماسي من شأنها ان تمنع الأخير من ممارسة وظيفته بالوجه المطلوب^(٢), بيد انها فسرت تمتع المنظمات الدولية بعدد من الحصانات والامتيازات على عكس النظريتان السابقتان التي لم تعط تفسير يبرر منحها هذه الامتيازات , وهي كائنات دولية لاتملك إقليم تمارس فوقه سلطانها واختصاصاتها ذلك بالقول ان ضمان حسن أداء اية هيئة او مؤسسة لابد من احاطتها بالحصانات والامتيازات اللازمة حتى تؤدي عملها بالوجه المطلوب وكيلها يشوب استقرارها شائبة , ولا تخرج المنظمات الدولية عن ذلك^(٣) , إذ ان الأخيرة تعمل على الصعيد الدولي وبالتالي فهي أولى بتوفير هذه الامتيازات كونها تعمل وسط مصالح متعارضة , كما ان استقلال المنظمات الدولية وحريةها في أداء وظائفها المنصوص عليها في دساتيرها المنشئة لها استوجب منذ ولادة المنظمات الدولية ان تتمتع بذات الامتيازات والحصانات التي تتمتع بها البعثات الدبلوماسية في ظل القانون الدولي العام^(٤), فالمصلحة الوظيفية اذن تعد الأساس الفقهي المناسب للترام دولة المقر بالحصانات والامتيازات الدولية للمنظمات الدولية^(٥), وهي في ذات الوقت الأساس للترام الدولة المضيفة بحصانات وامتيازات البعثات الدبلوماسية, الا ان الفارق بين طبيعة كل من المنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية جعل تطبيق هذه الامتيازات والحصانات تتفاوت فيما بين كلاهما, ولا ادل على ذلك ان المزايا والحصانات الدبلوماسية تقرها الدولة للمبعوثها الدبلوماسي, مما يحول دون الدفع بها

(١) ينظر في هذا الصدد د, خليل حسين, المصدر السابق, ص ٣١١, ٣١٠ .

(٢) د.علي إبراهيم , العلاقات الدولية وقت السلم , مطبعة الجامعة للنشر والتوزيع , القاهرة , ١٩٨١ , ص ٥٥ .

(٣) ينظر د.عبد الفتاح علي الرشدان ود. محمد خليل موسى , المصدر السابق , ص ١٨١ .

(٤) المادة (١٠٥) من ميثاق الأمم المتحدة لعام ١٩٤٦ .

(٥) ينظر د. ثامر كامل محمد, الدبلوماسية المعاصرة واستراتيجية إدارة المفاوضات, ط١, دار الميسرة للنشر والتوزيع

والطباعة, عمان, ٢٠٠٠, ص ١٦٩ .

تجاه دولة المبعوث الدبلوماسي، اما مزايا المنظمات الدولية فتقرر للمنظمة الدولية وموظفيها مما يجعل لها الحق في التمسك بها تجاه كل دولة من دول الأعضاء بما فيها دولة الموطن، ان تمتع البعثات الدبلوماسية بالحصانات والمزايا الدبلوماسية يستوجب بادئ الامر إقامة علاقات دولية مبنية على الرضا والقبول المتبادلين⁽¹⁾، بينما لا تكون الحاجة الى الأخير بالنسبة للمنظمات الدولية ذلك لتمتعها بالحصانات والامتيازات الدولية في مواجهه دولة المقر او الدول الأعضاء لانه يكون تلقائياً دون الحاجة الى القبول او الرضا⁽²⁾، كما يكون استناد منح الحصانات والمزايا الدبلوماسية الى مبدأ المعاملة بالمثل وهذا المبدأ لا يمكن الاستناد عليه في ظل العلاقة التي تقوم بين المنظمات الدولية ودولة المقر او احد الدول الأعضاء⁽³⁾، واخيراً ان المبعوث الدبلوماسي يمثل دولته بينما الموظف الدولي يمثل منظمة دولية وهو موظف لديها⁽⁴⁾ وينتج عن ذلك ان ولاء الموظف هو للمنظمة وليس لدولته وحتى وان كانت المنظمة تعمل داخل إقليم دولة الموظف.

الفرع الثاني

مبدأ المعاملة بالمثل

على الرغم من نجاعة نظرية مقتضيات الوظيفة واعتمادها من قبل اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية كأساس من خلاله برر منح الاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية، الا انه لم يعد الأساس الوحيد وانما ذهب الاتجاه الحديث الى الاخذ بمبدأ اخر الى جانب النظرية السابقة الا وهو مبدأ المعاملة بالمثل، خاصة وان غالبية الاتفاقيات قد اجازت منح الامتيازات المالية والتي تعد الإعفاءات الضريبية ابرز صورها وفق هذا المبدأ، والذي يجعل بالإمكان الجمع بين نظرية مقتضيات الوظيفة ومبدأ المعاملة بالمثل لوضع أساس فلسفي يبرر منح هذا الاعفاء الضريبي⁽⁵⁾، وكان لرغبة الدول في تعزيز علاقاتها مع الدول الأخرى وتوثيقها دوراً بارزاً في نشأة

(1) د. مصباح جمال مصباح مقبل، الموظف الدولي ومدى مسؤولية المنظمة الدولية، دار النهضة للطباعة والنشر، ط ١، القاهرة، ٢٠١١، وأيضا د.اسماعيل البديري، د.حيدر كاظم عبد علي، ايمان عبد كريم ، الموظف الدولي وطبيعة علاقته بالمنظمة الدولية، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد الأول \ السنة الحادية عشر ٢٠١٩، ص ١١٩ ومابعدها

(2) ينظر د. احمد أبو الوفا، قانون العلاقات الدبلوماسية والقنصلية علماً وعملاً، دار النهضة العربية ، ١٩٩٦ ، ص ٣٢٩ .

(3) Francesco Parisi and Nita Ghei, The role of reciprocity in international law, Cornell international law, Journal, Vol 36, Issue, 2003, p.94 .

(4) . علي يوسف الشكري ، المنظمات الدولية ، مؤسسة دار الصادق الثقافية للطباعة والنشر والتوزيع ، ط ١ ، ٢٠١٢ ، ص ٣١ .

(5) د. محمد حسني عمر بيك، القانون الدبلوماسي، المطبعة الاميرية للنشر والتوزيع، القاهرة، ١٩٤٦، ص ٢٣٥.



وظهور هذا المبدأ ويكشف التعامل الدولي عن الدور البارز لمبدأ المعاملة بالممثل في تطوير العلاقات الدولية , ذلك ان تعزيز الاخيرة لا يتم الا من خلال ما تقدمه الدول من امتيازات عديدة وتأمل بأن ترد الدولة لها ذات الامتيازات , وهذا ما يعرف بمبدأ المعاملة بالممثل الذي بموجبه تتعهد احد الدول بمعاملة ممثلي غيرها من الدول بصورة مماثلة او معادلة للمعاملة التي تتعهد الأخيرة بتقديمها، هذا ويلاحظ ان نطاق تطبيق هذا المبدأ ينحصر بين الدول متساوية السيادة ^(١) , ذلك كي يتسنى تقرير مبدأ (الجزء من جنس العمل) فالدولة التي تتمتع بسيادة مطلقة لها الحق في ارسال وقبول المبعوثين الدبلوماسيين مما يترتب على ذلك إمكانية تطبيق هذا المبدأ، فالدولة التي تستقبل مبعوثين لدولة معينة بالعادة ما ترسل مبعوثيها لذات الدولة ^(٢) , ويتعبير اخر ان مبدأ المعاملة بالممثل لا يطبق في علاقة الدول مع المنظمات الدولية، كون الأخيرة لاتمتلك في الأصل فرض الضرائب حتى تمتلك الاعفاء منها هذا من جانب، وكونها لاتمتلك اقليمياً تقرر داخله الامتيازات للجهات التابعة لاشخاص الدولية الأخرى ^(٣) , الا ان هنالك سؤال يثار لدينا في هذا الصدد عن مدى إمكانية دولة المقر بتقيد منح الإعفاءات الضريبية عملاً بمبدأ المعاملة بالممثل، ذلك ان طابع البعثات الدبلوماسية التي ترسلها الدول لتمثيلها امام المنظمات الدولية تكون ذات طبيعة خاصة وكونها تقتصر الى عنصر الإقليم والسكان ونتيجة لذلك فإن مقر المنظمة يكون في إقليم دولة ثالثة يطلق عليها (دولة المقر)، ان الإجابة على هذا السؤال تقتضي علينا البحث في موثيق هذه المنظمات على أساس انها القانون الأساسي الذي يحدد هيكل المنظمة والية عملها، وأيضاً ان للمنظمة الدولية طبيعة خاصة تأبى تطبيق اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية وخصوصاً نصوصها المتعلقة بهذا المبدأ إذ لايمكن ان تتسع لتشمل البعثات المعتمدة لدى المنظمات الدولية، ونجد ان مستشار وزارة الخارجية الامريكية قد صرح في عام ١٩٤٦ بأن ميثاق الأمم المتحدة لم يسمح بخضوع المزايا التي أوردتها المادة (١٠٥) لمبدأ المعاملة بالممثل، اذ ان غاية منح هذه الامتيازات هو ضمان تمكين أعضاء المنظمة الدولية وممثلي الدول الأعضاء فيها من أداء عملها بصورة

(١) د. ناظم عبد الواحد جاسور، أسس وقواعد العلاقات الدبلوماسية والقنصلية، دار مجدلاوي للنشر، عمان، ٢٠٠١، ص ٥٦، وينظر أيضاً جنان كاظم جنجر، مبدأ المعاملة بالممثل في القانون الدبلوماسي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة كربلاء، ٢٠٢٢، ص ٢٦، وينظر د. مصدق عادل طالب، الصياغة التشريعية (دراسة قانونية تحليلية مقارنة)، دار السنهوري للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ٢٠١٧، ص ٤٠١ ومابعدها.

(٢) د. احمد عبد المجيد، أضواء على الدبلوماسية، مكتبة الانجلو المصرية، القاهرة، ١٩٦٩، ص ١٠٠ .

(٣) Wilfred Jenks, Some legal aspects of financing international institutions transactions of the Grotivs society, No.26, p.122 .

فعالة، وبالتالي ضرورة عدم اخضاعها لمبدأ المعاملة بالمثل^(١)، كما ان اتفاقية مزايا وحصانات الأمم المتحدة لم تجز العمل بهذا المبدأ، ويستنتج ذلك من خلال استقراءنا لنصوص هذه الاتفاقية، إذ انها ألزمت منح هذه الامتيازات لهذه المنظمات الدولية وموظفيها الدوليين وبغض النظر عما إذ كانت هذه الدول منضمة لهذه الاتفاقية ام لم تكن ذلك، إذ ان سند منح هذه الامتيازات هو ميثاق الأمم المتحدة والتي بموجبها تمنح هذه المزايا هذا من جانب، ومن جانب اخر عدم إمكانية اخضاع هذه البعثات المعتمدة لدى المنظمات الدولية لهذا المبدأ كونها معتمدة لدى المنظمة الدولية وليس لدى دولة المقر^(٢)، ومما تم ذكره سابقاً يثار لدينا سؤال عن مدى تأثير المشرع الضريبي بهذا المبدأ في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ؟ بدءاً، وقبل الإجابة عن هذا السؤال ينبغي علينا الإشارة الى ان منح المشرع العراقي هذا النوع من الإعفاءات وكما اسلفنا سابقاً لم يتم على فراغ، وانما هو نتيجة طبيعية لما التزم بع العراق إزاء ما ابرم من اتفاقيات انضم اليها، ونجد ان من اهم الاتفاقيات الحاكمة بهذا الصدد هي اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١، التي نصت صراحة على مبدأ المعاملة بالمثل واعطت الدول الحق في تضيق او توسيع منح هذه الامتيازات في علاقتها مع بعضها البعض^(٣)، وكان لهذا المبدأ مساحة واسعة في النصوص الدستورية اذ كثيراً ما تتأثر التشريعات الداخلية بالقواعد الدولية ولاسيما ان هذه القوانين تعد تنفيذاً لما جاءت عليه القوانين والاتفاقيات الدولية، ولذا لا نستغرب من وجود مبادئ مشتركة بين القانونين الداخلي والدولي والذي يعد مبدأ المعاملة بالمثل ابرزها، فنجد ان دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ قد أشار الى هذا المبدأ إذ جاء في احد نصوصه (يرفع العراق مبدأ حسن الجوار ويلتزم عدم التدخل في الشؤون الداخلية للدول الأخرى...ويقوم علاقاته على أساس المصالح المشتركة والتعامل بالمثل ويحترم التزاماته الدولية)^(٤)، وبناءً على هذا النص يمكننا القول ان ما ورد في دستور جمهورية العراق يعد بمثابة ترجمة لما ورد في النصوص الدولية ذلك ان القانون الدولي له من القوة بما تمكنه من التأثير على القواعد الدستورية وذلك من خلال تكريس بعض احكامه فيها^(٥). اما قانون ضريبة الدخل العراقي فقد كانت اشارته الى مبدأ المعاملة بالمثل إشارة خجولة، وبمعنى ادق لم

(١) ينظر د. عبد العزيز محمد سرحان، القانون الدولي العام، دار النهضة للنشر والتوزيع، ١٩٩٨، ص ٢٤٤ .

(٢) د. عائشة راتب، التنظيم الدبلوماسي والقنصلي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٣، ص ٢٠٠ .

(٣) تعرضت اتفاقية فيينا للعلاقات الى مبدأ المعاملة بالمثل وذلك في المادة ٢١٤٧ والذي جاء فيها (لا يعد ذا صفة تمييزية - ان تطبق الدولة المعتمد لديها حصرياً بعض احكام هذه الاتفاقية لان هذه الاحكام تطبق بهذا الشكل على بعثتها لدى الدولة المعتمدة ب - ان تمنح الدول بعضها البعض الاخر وفقاً للعرف او الاتفاقيات معاملة اكثر رعاية مما تملية احكام هذه الاتفاقية) .

(٤) المادة (٨) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ .

(٥) د. محمد عبد الحميد أبو زيد، الوسيط في القانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ١٠٨ .



يجعل القانون المذكور من مبدأ المعاملة بالمثل قاعدة عامة يشمل جميع العاملين في البعثات وانما قصرها على فئة دون الأخرى^(١), الا ان المشرع وعلى الرغم من ذلك كان حريصاً على العمل بهذا المبدأ وقد بان ذلك عندما صادق على اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لعام ١٩٦١ وبرتوكولها الاختياريين رقم ٢٠ لعام ١٩٦٢, إذ ابدى تحفظه بشأن نص المادة (١٣٧ ٢) من الاتفاقية ليكون النص كالآتي (يتمتع موظفوا البعثة الإداريين والفنيون بالامتيازات والحصانات المنصوص عليها في المواد (٢٢_٣٥) على أساس المقابلة بالمثل باستثناء الحصانة القضائية المدنية)^(٢), فالمشرع هنا أورد تحفظاً اشترط فيه المعاملة بالمثل فيما يخص الامتيازات الدبلوماسية لافراد البعثة الإدارية والفنية, ويتمخض عن الشرح السابق بأن الدول هي وحدها التي تستطيع ان تنص في قوانينها على مبدأ المعاملة بالمثل لكن في علاقتها مع الدول الأخرى فقط دون ان تمتد معاملتها مع المنظمات الدولية كون الأخيرة لا تمتلك ما تعطيه مقابل ما تمنح من الإعفاءات الضريبية, ذلك ان كون هدف منح هذه الإعفاءات لا يكون الغرض منه سوى ضمان تقوية أواصر التعاون مع الدول وتوثيقها وهذا ما قررته الأعراف الدولية وعمدت على تقنينه المعاهدات الدولية, كون كل الدول تسعى لتحقيق مصالحها بكافة الوسائل الممكنة والتي تعد الإعفاءات الضريبية من ابرزها .

المبحث الثاني

الأساس القانوني لاعفاء المنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية من ضريبة الدخل

منحت تشريعات الدول الداخلية المنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية امتيازات عديدة يقينا منها بأهمية العمل التي تقوم به هذه الجهات ولما سيعود عليها من منافع جراء ما تقدمه من خدمات , والعراق بدوره لم يخرج عن هذه القاعدة اذ منح المشرع العراقي المنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية العديد من الإعفاءات الضريبية والتي اكد من خلالها تنفيذ التزاماته الدولية من جانب , ولمساعدة هذه الجهات على أداء مهامها الوظيفية الموكلة اليها من جانب اخر. وعليه فأنا عمدنا الى تحليل هذا الموضوع في ثلاثة مطالب , نبين في المطلب الأول اعفاء دخل المنظمات الدولية من ضريبة الدخل, بينما نتطرق في المطلب الثاني الى اعفاء

(١) ولا ادل على ذلك ما جاء في الفقرة (١٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ " اعفاء الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين اما ما تدفعه لموظفيها غير الدبلوماسيين وموظفي الفصليات الأجنبية فيجوز اعفاءهم بقرار من مجلس الوزراء بشرط المقابلة بالمثل"
(٢) وكان نص الاتفاقية قبل ابداء التحفظ كالآتي (يتمتع موظفوا البعثة الإداريين والفنيون بالامتيازات والحصانات المنصوص عليها في المواد (٢٩_٣٥) باستثناء الحصانة القضائية المدنية والإدارية) .

الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية في العراق، ونعمد الى بيان الإعفاءات الضريبية للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية في الاتفاقيات الدولية في المطلب الثالث.

المطلب الأول

اعفاء دخل المنظمات الدولية من الخضوع لضريبة الدخل

لم يخف عن المشرع الأهمية الكبيرة التي تلعبها المنظمات الدولية والتي تسهم في تسريع وتعجيل عجلة التنمية الاقتصادية التي يسعى المشرع الضريبي لتحقيقها من ناحية , ولما لدورها هذا من انعكاسات على تعزيز العلاقات الدولية من ناحية أخرى , ولا مرأى من ان المشرع في قانون ضريبة الدخل العراقي قد اقر العديد من المزايا الضريبية لهذه الكيانات الدولية رغبة منه في جذبها من اجل ان تتخذ من العراق مقراً لها او لاحد وكالتها .

الفرع الأول

اعفاء دخل ودائع وحسابات المنظمات العربية والدولية

ان المشرع إذ ما ابتغى اعفاء جهة من الخضوع للضريبة فان له نظرة بعيدة لما سيعود عليه من منافع جراء منح هذا الاعفاء , ذلك ان الضريبة مورداً مهماً يغذي الخزينة العامة واداة تستعين بها الدولة كي تلبى الغايات التي تسعى لتحقيقها^(١), الا ان في بعض الأحيان ترى الدولة بضرورة منح بعض الإعفاءات لما ستعود عليها من منافع تفوق ما يعود عليها جراء استحصال الضريبة^(٢), وان لم تكن هذه المنافع مادية فقد تكون علمية او ثقافية وغيرها من الخدمات الجليلة التي تقدمها في مجالات شتى, وهذا الذي يستشف من استقراء نصوص قانون ضريبة الدخل وخصوصاً نص المادة (٧) من القانون المذكور , ومن ذلك اعفاء دخل المنظمات العربية والدولية على ودائعها وحساباتها المودعة في المصارف وصناديق التوفير العراقية , إذ نصت على اعفاء (دخل المنظمات العربية والدولية في العراق على ودائعها وحساباتها في المصارف وصناديق التوفير العراقية سواء

(١) د. محمد علوم محمد, زينب سعدون طعمة, القضاء الضريبي ضماناً للحقوق والحريات الاقتصادية, بحث منشور في مجلة العلوم القانونية, كلية القانون, جامعة بغداد, العدد الخاص مع التدريسيين مع طلبه الدراسات العليا ج (٢), المجلد (٣٦) , ٢٠٢١ , ص ٦٢ , منشور على

<https://doi.org/10.35246/jols.v36i0.426> تاريخ الزيارة ٢٠٢٣/٩/١٤ الاثنتين , وقت الزيارة ٥٣:١٠م.

(٢) د. عمار فوزي كاظم المياحي , مينا مهدي عبد الله, جائحة كورونا ودورها المباشر في تقليل حجم الايرد الضريبي الخاضع لاحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ , بحث منشور في مجلة العلوم القانونية, كلية القانون , جامعة بغداد , مجلد (٣٨) , العدد الخاص مع التدريسيين مع طلبه الدراسات

العليا ج (١), ٢٠٢٣, ص ٥٩٦ <https://jols.uobaghdad.edu.iq/index.php/jols/article/view/658>

تاريخ الزيارة ٢٠٢٣/٩/١٥ الثلاثاء , وقت الزيارة ٢٠:٢١ ص .



كانت بالعملة العراقية ام العملات الأجنبية (١) ونجد ان السبب وراء تقرير هذا النوع من الاعفاء ان موازنة المنظمات متأتية بصورة رئيسيةً من الاشتراكات التي تدفعها الدول الأعضاء (٢) والتي من بينها العراق كونه احد أعضائها فإذ ما قام العراق بفرض ضرائب على حصيلة تلك المبالغ فيضحي كالذي يأخذ بيده اليسرى ما اعطته يده اليمنى، وان ذلك سيؤدي الى اثناء العراق على حساب تلك المنظمات، ويذهب جانب من الفقه الى عد هذا الاعفاء بمثابة فراغ ضريبي يستقطب من خلالها هذه المنظمات لكي تتخذ من العراق مقراً لها (٣)، ويرى اخرون ان الغرض من وراء تقرير هذا الاعفاء هو تشجيع المشرع الضريبي للمنظمات العربية والدولية على الادخار ولتقليل اكتتاز هذه الأموال ولتوجيهها نحو الاستثمار في فعاليات التنمية الاقتصادية والذي بدوره يؤدي الى تنشيط الحركة التجارية والاقتصادية في العراق، ويثار تساؤل في هذا المقام ان مصادر إيرادات المنظمات الدولية كثيرة ومتنوعة ، وحسب ما تم ذكره سابقاً بأن هذه المنظمات كثيراً ما تعتمد الى ممارسة النشاطات التجارية والصناعية فيعود لها دخل نتيجة هذه الاعمال ، وفي هذا الصدد يطرح التساؤل عن حدود الاعفاء الضريبي الممنوح وفق هذا النص هل يقتصر على عائد ما تودعه تلك المنظمات من إيرادات في المصارف وصناديق التوفير العراقية ، او انه يتسع ليشمل حصيله الدخول الناجمة لها من جراء ممارسة الاعمال التجارية والصناعية ايضاً ، ان الذهاب الى القول بأن المشرع في هذا النص قد قصد شمولية الاعفاء للدخول المتأتية للمنظمات العربية والدولية العاملة في العراق امر يخالف الصواب ، ذلك لان المشرع لو قصد ذلك لنص عليه صراحة في متن قانون ضريبة الدخل تأكيداً منه على مبدأ قانونية فرض الضريبة استناداً الى المبدأ القائل بأن (لا ضريبة الا بنص)، وكون الاعفاء هو استثناء من الخضوع للضريبة وبالتالي لايجوز التوسع فيه من ناحية ، ومن ناحية أخرى فأن المشرع وان كان يسعى لتعزيز دور تلك المنظمات الا انه وبذات الوقت يسعى لدعم الخزينة العامة بكافة الإيرادات والتي من ضمنها ما يعود على هذه المنظمات من عوائد جراء ممارستها او مزاولتها الاعمال التجارية (٤). وحيث بنا الإشارة الى ان المشرع العراقي لم يحدد مقدار معين للفوائد التي شملها الاعفاء وانما جاء مطلقاً ، وبالتالي فأن

(١) الفقرة (١٧) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٢) د.هادي نعيم المالكي ، المنظمات الدولية ، دار المسلة للنشر والطبع ، ط٣ ، ٢٠٢٣ ، ص ٢٣ ، وايضاً د. فخري رشيد مهنا، د. صلاح ياسين داود ، المنظمات الدولية ، المكتبة القانونية للنشر والتوزيع ، ٢٠١٧ ، ص ١٠٢_١٠٥ .

(٣) ينظر د. طاهر الجنابي ، علم المالية والتشريع الضريبي، دار الكتب للطباعة ، ط١ ، ٢٠١٧ ، ص ٦٠ .

(٤) د. عمار فوزي كاظم المياحي ، الاعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، المصرية للنشر والتوزيع، ط١ ، ٢٠١٩ ، ص ١٩٣

المطلق يجري على اطلاقه الى ان يأتي ما يقيد هذا ما يستشف واضحا من التمعن في ثنايا النص المتقدم أعلاه^(١), ويتمخض من الشرح المتقدم أعلاه ان لمنح هذا الاعفاء يتوجب توافر شروط لكي تتمتع المنظمات العربية والدولية بهذا الاعفاء الذي جاء في قانون ضريبة الدخل , و أول هذه الشروط قصر الاعفاء بالمنظمات العربية والدولية دون غيرها وبالتالي فلا تتمتع المنظمات غير الحكومية بهذا الاعفاء ولا الأشخاص الطبيعيين , اما الشرط الاخر فنجد ان المشرع قد اوجب لمنح هذا الاعفاء للمنظمات العربية والدولية ان تكون الاخيرة عاملة في العراق, وبمعنى ادق ان تتخذ من العراق مقراً لتسيير نشاطاتها وتحقيق أهدافها التي حددتها نصوص الاتفاقيات الدولية التي عقدتها مع الحكومة العراقية^(٢).

الفرع الثاني

اعفاء رواتب ومخصصات موظفي الأمم المتحدة

ولم يقتصر المشرع على ايراد الاعفاء المتقدم ذكره وحسب وانما اوجد نص اخر اعفى بموجبه الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة لموظفيها الدوليين في العراق حيث نصت على اعفاء (الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها الى موظفيها ومستخدميها)^(٣), ويستشف من هذا النص ان المشرع وتنفيذا لالتزاماته الدولية باعتباره عضو في هيئة الأمم المتحدة قد اعفى رواتب ومخصصات الموظفين الدوليين من الخضوع لاحكام قانون ضريبة الدخل العراقي , ولم يجيء هذا الاعفاء قاصراً على فئة معينة إذ انه من استقراء النص المتقدم نلاحظ بأنه أورد على اطلاقه دون وجود نص يقيد منحه , وبهذا فأن الموظفين والمستخدمين سواء كانوا عراقيين ام أجانب يتمتعون بالاعفاء إذ ما كانوا يعملون في احدى الوكالات التابعة لهيئة الأمم المتحدة في العراق ويتقاضون رواتبهم ومخصصاتهم منها , فإذ ما حصل هؤلاء الموظفون والمستخدمون على أنواع أخرى من الإيرادات , او إذ ما حصلوا على تلك الرواتب والمخصصات من موازنة الدولة العراقية فانها ستخضع للضريبة , واطن ان السبب في اخضاع الأخيرة للضريبة ذلك لانها ستعامل معاملة الرواتب التي تدفع للموظفين في دوائر الدولة ذلك كون قانون ضريبة الدخل قد اخضع ما يتقاضاه الموظف العام من رواتب ومخصصات للضريبة^(٤),

(١) د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي , الإعفاءات من ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) , دار الحامد للنشر والتوزيع, عمان, ط١, ٢٠٠٨, ص ١٠١.

(٢) ينظر د. ياسر حسين علي الشبلوي , المزايا المالية لاشخاص القانون الدولي العام في التشريع الضريبي , المركز القومي للاصدارات القانونية , ٢٠٢٠ , ص ٨٤

(٣) ينظر الفقرة (٧) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .

(٤) ينظر المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .



لكن مثار الاشكال هو ما عمدت اليه تعليمات استقطاع الضريبة إذ نجد انها قد ضيقت من نطاق النص المتقدم وذلك حينما قصرته على الموظف الدولي غير العراقي^(١) حيث نصت على اعفاء (الرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الأمم المتحدة من موازنتها الى موظفيها ومنتسبيها من غير العراقيين)^(٢)، وحسب هذا النص فان الموظف الدولي اذ ما كان يحمل الجنسية العراقية فانه سيخضع لاحكام قانون ضريبة الدخل العراقي وان كانت تدفع من موازنة الأمم المتحدة^(٣)

المطلب الثاني

اعفاء رواتب ومخصصات البعثات الدبلوماسية

تعتبر المرتبات وما في حكمها احد عناصر الدخل الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لما تقتضيه المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي، الا انه جرت العادة منذ امد بعيد على منح الممثلات الدبلوماسية بعض الامتيازات بقصد تمكينها من أداء مهامها التي من اجلها اوفدت على اكمل وجه ممكن، وجراء ذلك بدأت دول العالم ترى بضرورة تضمين قوانينها الداخلية هذه الامتيازات التي تقتضيها المصلحة الوظيفية لتلك الهيئات وكما اشرنا لها سابقاً^(٤)، ولم يخرج العراق بدوره عن دائرة هذا العرف بل جعله جزء من تشريعه الضريبي الوطني، إذ اعفى المشرع العراقي (الرواتب والمخصصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين)^(٥) من الخضوع لضريبة الدخل، ولكي يتمتع المبعوث الدبلوماسي بهذا الاعفاء ينبغي ان يكون احد موظفي الهيئات الدبلوماسية وبمعنى اخر فانه يعفى من الخضوع للضريبة ما دامه عاملاً في

(١) ينظر د. نور حمزة حسين، الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية،

كلية القانون، جامعة بغداد، العدد الأول، ٢٠٢٠، ص ٢٨٤

(٢) <https://jols.uobaghdad.edu.iq/index.php/jols/article/view/297/242> تاريخ الزيارة ٢٠٢٣/١٤

الاثنين، الوقت ١١:١١ م، وينظر ايضاً د. مصدق عادل طالب، حلا علي حمد، القيود الواردة على اختصاص السلطة التنفيذية في اصدار التشريعات الفرعية في العراق، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، المجلد (٣٤)، العدد الخامس، ٢٠١٩، ص ٥٤٠،

(٣) <https://doi.org/10.35246/jols.v34i5.320> تاريخ الزيارة ٢٠٢٣/١٩ السبت وقت الزيارة ١٤:٢٠ ص .

(٤) الفقرة (الحادي عشر) من المادة (٦) من تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر لسنة ٢٠٠٧.

(٥) د. رائد ناجي احمد، د. إسماعيل فاضل حلوان، تفويض الاختصاص الضريبي ومدى ملائمتها للدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة الدراسات حول فاعلية القاعدة القانونية، العدد الاول، المجلد الأول - ٢٠١٧، ص ٤٣ وما بعدها .

(٦) د. حامد سلطان، القانون الدولي العام وقت السلم، ط٦، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٧٦، ص ١٣١ .

(٧) الفقرة (٤) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

السلك الدبلوماسي^(١)، ومن المسلم به ان المبعوث الدبلوماسي لا يتمتع بهذه الامتيازات اثناء تواجده على ارض دولته، ولكن حصوله على هذه الإعفاءات يكون قبيل وصوله الى إقليم وارااضي الدولة الموفدة اليها، او بمجرد اخطار وزارة الخارجية في الدولة المستقبلية وقت صدور قرار التعيين^(٢) وهذه الامتيازات الضريبية لا يكون لها صفة الدوام والاستمرار وانما يكون التمتع بها مقرون بتوفر الصفة الدبلوماسية، وهذا ما اشارت اليه بصراحة اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية عام ١٩٦١ حيث نصت على (كل شخص له الحق في المزايا والحصانات يستفاد منها منذ دخوله أراضي الدولة المعتمد لديها لشغل مركزه وفي حالة وجوده أصلا في هذه الدولة منذ ابلاغ تعيينه الى وزارة خارجيتها)^(٣)، وينتهي تمتع المبعوث الدبلوماسي بهذا الاعفاء بمجرد مغادرته إقليم الدولة المستقبلية عقب انتهاء مدة عمله في البعثة الدبلوماسية، بيد ان من الضروري إعطاء المبعوث الدبلوماسي مدة معقولة التي تلزم عادة التهيؤ للرحيل، او في حال انتهاء هذه الفترة المعقولة واستمرت اقامته في الدولة المستقبلية ولمدة تتجاوز عادة المدة اللازمة لحزم امتعته وتصفية متعلقاته^(٤). ويذهب جانب من الفقه الى ان الدولة المعتمد لديها المبعوث الدبلوماسي لا يصيبها أي ضرر من أعفائه وذلك كونها تمنح هذا الاعفاء على أساس مبدأ المعاملة بالمثل، حيث تحصل الدولة في الوقت ذاته على ما يقابل هذا الاعفاء المالي لمبعوثها في الدول الأخرى، وهنا تتم الموازنة بين ما تفقده الدولة من عوائد جراء منح هذا الاعفاء وبين ما تحققة نتيجة الاعفاء الذي منح لمبعوثها^(٥)، الا ان المشرع الضريبي العراقي لم يمنح الاعفاء الضريبي للمبعوث الدبلوماسي على أساس مبدأ المعاملة بالمثل وانما أوردتها بصورة مطلقة بحيث ان المبعوث الدبلوماسي يتمتع بهذا الاعفاء سواء منحت دولته هذا الاعفاء للعراق ام لم تمنحه.

المطلب الثالث

الإعفاءات الضريبية للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية في الاتفاقيات الدولية

مهما بلغت دقة المشرع وحاطته بكافة القوانين التي ذكرت الإعفاءات الضريبية فأنه لن يستطيع ان يلم بجميع الإعفاءات المقررة في الاتفاقيات المعقودة في السابق وتلك التي من

(١) د. عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات (دراسة قانونية مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، ٢٠١٦، ص ٨٧ وما بعدها.

(٢) ينظر د. عصام جابر، الوظيفة القنصلية والدبلوماسية في القانون والممارسة (دراسة مقارنة)، وعودات للنشر والطباعة، ٢٠٠١، ص ٦٨٥.

(٣) ينظر الفقرة (١) من المادة (٣٩) من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية عام ١٩٦١.

(٤) ينظر د. سهيل حسين الفتلاوي، القانون الدبلوماسي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠١٠، ص ٢٩٨.

(٥) ينظر د. عمار فوزي كاظم المياحي، شرح قانون الخدمة الخارجية العراقي المعدل رقم ٤٥ لسنة ٢٠٠٨ المعدل، دار المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٩، ص ٢٨٦.



الممكن ان تتعقد في المستقبل, لذلك لم يجد المشرع حرجاً في إحالة موضوع الإعفاءات في هذه الحالة الى الاتفاقيات الدولية التي ينضم اليها العراق, وهذا ما عمد اليه المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢, إذ نص في الفقرة العاشرة من المادة السابعة على اعفاء (أي دخل معفى من الضريبة بقانون خاص او باتفاق دولي), لذلك سنعمد الى بيان اهم الاتفاقيات الدولية التي اعفت هذه الجهات من الخضوع للضريبة وكالاتي:

الفرع الأول

الاعفاء الضريبي في اتفاقية مزايا وحصانات الأمم المتحدة

ان انضمام دولة الى اتفاقية معينة تجعلها ملزمة بتنفيذ ما التزمت به وان موافقة العراق على الانضمام لاتفاقية مزايا وحصانات الأمم المتحدة لعام ١٩٤٩ يقضي عليه ضرورة تنفيذ بنودها^(١) والتي من بينها الالتزام بمنح الاعفاء من الضرائب لممثلي الدول الأعضاء في هذه المنظمة والموظفين الدوليين العاملين في هذه المنظمة, وهذا ما نصت عليه الاتفاقية مدار البحث اذ جاء بها (يتمتع موظف الأمم المتحدة بالاعفاء من الضريبة على المرتبات والمكافآت التي يتقاضونها في الأمم المتحدة)^(٢), ومن هذا النص نتوصل الى ان الموظفين الدوليين العاملين في هيئة الأمم المتحدة ومن في حكمهم لا يخضعون لاي ضريبة عراقية عن ما يتقاضونه من رواتب ومخصصات ومكافآت من هيئة الأمم المتحدة كأصل عام اما إذ تسلمت هذه الرواتب والمكافآت من جهة أخرى غير الأمم المتحدة كأن تكون خزينة الدولة العراقية فأنها في ذلك الحين ستخضع للضريبة^(٣).

الفرع الثاني

الإعفاء الضريبي في اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية

يعد تاريخ ١٠ امايو ١٩٤٥ هو تاريخ ميلاد جامعة الدول العربية ويعد العراق احد الدول التي انضمت لهذه المنظمة, وقد تمخض عن هذا الانضمام التصديق على اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٥٥, وقد تضمنت هذه الاتفاقية جملة من الإعفاءات

(١) د. هادي نعيم المالكي, شمس جمال سليم, اليه دمج المعاهدة وقيمتها القانونية في القانون العراقي, بحث منشور في مجلة العلوم القانونية, كلية القانون, جامعة بغداد, العدد الثاني, المجلد (٣٧), ٢٠٢٣, ص ٢٠١
(٢) <https://jols.uobaghdad.edu.iq/index.php/jols/article/view/673> تاريخ الزيارة: ٢٠٢٣/١١/١٥
الثلاثاء الوقت ١٢:٢٤ص.

(٣) البند (١٨ب) من المادة (٥) من اتفاقية مزايا وحصانات الأمم المتحدة لعام ١٩٤٦.

(٤) د. محمد سامي عبد الحميد, قانون المنظمات الدولية, بدون دار نشر, ١٩٧٢, ص ١٠٧.

الضريبة الممنوحة لموظفي الجامعة، فيتمتع هؤلاء وبصرف النظر عن الجنسية التي يحملونها بالاعفاء من الضريبة إذ نصت الاتفاقية على اعفاءهم من (الضريبة على مرتباتهم ومكافئتهم التي يتقاضونها من الجامعة) ^(١)، وبحسب النص المتقدم فإن المرتبات والمخصصات التي يحصل عليها موظفي الجامعة ستعفى من الخضوع للضريبة إذ ما تقاضوها من موازنة الجامعة، أما إذ تقاضى الموظفون رواتبهم ومكافئتهم من جهة أخرى غير جامعة الدول العربية في اثناء اقامتهم في العراق او عن خدمة اديت في العراق فإن هذه الرواتب والمكافآت ستخضع لقانون ضريبة الدخل العراقي ، وحرى بنا الإشارة الى ان جمهورية مصر العربية باعتبارها دولة المقر بالنسبة لجامعة الدول العربية، وحرصاً منها على تنفيذ نصوص اتفاقية المقر التي عقدها بينها وبين المنظمة فانها اعفت موظفي جامعة الدول من الخضوع للضرائب وبحدود ما يتقاضونه دون النظر الى جنسياتهم ^(٢).

الفرع الثالث

الاعفاء الضريبي في اتفاقية مزايا وحصانات الوكالات المتخصصة

لامس الواقع العملي صعوبة ان تضطلع الأمم المتحدة بتحقيق كافة الأهداف التي تسعى الى الوصول اليها، ومن اجل ذلك دعت الحاجة الى ظهور وكالات متخصصة تؤدي وظائف مختلفة نيابة عن الأمم المتحدة ذلك ان الوكالات المتخصصة ماهي الا منظمات دولية مستقلة تعمل مع الأمم المتحدة ومع بعضها البعض، وبهذا الاطار جاء احد الأهداف الأساسية للأمم المتحدة هو حل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والإنسانية من خلال التعاون الدولي ومن اجل ذلك أنشأت العديد من الوكالات المتخصصة لتضطلع بدورها في تحقيق هذه الأهداف، حيث نصت على تمتع موظفي الوكالات المتخصصة بذات الإعفاءات الضريبة التي يتمتع بها موظفوا الأمم المتحدة وبنفس الشروط فيما يخص الرواتب والمكافآت التي تدفعها الوكالات المتخصصة لهم، بيد ان ليس جميع موظفي الوكالات المتخصصة يتمتعون بالاعفاءات المذكورة، وانما اقتضت الاتفاقية

(١) الفقرة (ب) من المادة (٢٠) من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية عام ١٩٤٥ .

(٢) حيث اشارت اتفاقية المقر المعقودة بين جمهورية مصر العربية ومنظمة جامعة الدول العربية في المادة (٢١) على (يتمتع موظفوا الأمانة العامة لجامعة الدول العربية بصرف المظر عن جنسياتهم ووفقاً لاحكام المادة ١٩ من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية لعام ١٩٥٣ الاعفاء من الضريبة على مرتباتهم ومكافئتهم التي يتقاضونها من الجامعة)، ينظر د. حمدي محمد هبة، المعاملة الضريبية لموظفي السفارات الأجنبية في مصر في ظل احكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، في المؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري - القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول القاهرة، مركز الدراسات المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد ٢، ٢٠٠٦، ص ٧ مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record> تاريخ الزيارة ٢٠٢٣/٤/٢٩ السبت، الساعة ٥:٠٣ ص



على ضرورة تحديد هذه الفئات ولا أدل على ذلك ما جاء به نص الاتفاقية المذكورة (بأن تحدد كل وكالة متخصصة فئات الموظفين التي تنطبق عليهم احكام تلك المادة)^(١), وبحسب ما تقدم ستعفى رواتب ومكافآت ومخصصات جميع موظفي هذه الوكالات إذ ما اتخذت من العراق مقرا لاحدى وكالاتها او مكاتبها او أجهزتها من الخضوع لاحكام ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢, إذ كانت هذه الوكالات هي من دفعت هذه المرتبات او المكافآت او المخصصات من موازنتها اما في حال تسلمها من جهة أخرى فستخضع للضريبة.

الفرع الرابع

الإعفاءات الضريبة المقررة في اتفاقية مزايا وحصانات منظمة العمل العربية

انضم العراق الى اتفاقية مزايا وحصانات منظمة العمل العربية والتي قررت جملة من الامتيازات الضريبة والتي من بينها اعفاء منظمة العمل العربية وموجودتها واموالها ثابتته ام منقولة من كافة أنواع الضرائب المباشرة والتي تعد ضريبة الدخل من ابرزها ولم تكثف بذلك وحسب بل انها نصت على اعفاء (ممثلي الدول الأعضاء في الأجهزة الرسمية او الفرعية التابعة للمنظمة والمؤتمرات التي تدعو اليها المنظمة في اثناء قيامهم باعمالهم الرسمية وسفرهم الى مقر اجتماعاتهم)^(٢), وقد شملت الاتفاقية ذاتها على اعفاء الموظفين كافة الذين يعملون في مكتب العمل العربي من الخضوع لاي ضريبة تفرض على مرتباتهم ومكافآتهم التي يتقاضونها من منظمة العمل العربية, ويستشف مما تقدم ان الرواتب والمخصصات والمكافآت الذي يتقاضاها موظفوا منظمة العمل العربية ستعفى من الخضوع لضريبة الدخل العراقية إذ ما كان العراق هو دولة المقر لاحد أجهزة المنظمة او احد المكاتب التابعة لها, بيد ان هذه الرواتب والمخصصات التي سيتقاضها الموظفون من جهات أخرى غير منظمة العمل العربية في العراق فستخضع للضريبة .

(١) ينظر (القسم التاسع) من المادة (السادسة) من اتفاقية مزايا وحصانات الوكالات المتخصصة عام ١٩٤٥.

(٢) ينظر الفقرة (ز) من المادة (١٦) من اتفاقية مزايا وحصانات منظمة العمل العربية وكذلك ينظر الفقرة (٢) من المادة (٢٢) من الاتفاقية ذاتها .

الخاتمة

بعد ان اتمنا دراسة (أساس الاعفاء الضريبي للمنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية) توصلنا الى الاستنتاجات والتوصيات التالية :

أولاً : الاستنتاجات

- ١- ان اعفاء المنظمات الدولية والبعثات الدبلوماسية تقرر لاسباب مختلفة, منها أسباب دولية فقد قصد المشرع من خلال اعفاء البعثات الدبلوماسية تقوية أواصر العلاقات الدولية بين جمهورية العراق والدول الأخرى, او من اجل توسيع عمل المنظمات الدولية وتحقيق استقلال موظفيها, وقد يقصد المشرع من خلال هذه الإعفاءات تلافي الازدواج الضريبي.
- ٢- قصر منح هذه الإعفاءات الضريبية على رواتب ومخصصات التي يتقاضاها الموظف الدولي والممثل الدبلوماسي في حدود عمله الرسمي, وينتج عن ذلك ان ممارسة هؤلاء الأشخاص عمل خارج حدود وظيفته نتج عنه دخلاً وان كان لمرة واحدة سيخضع للضريبة.
- ٣- ان الدول وحدها هي التي تستطيع إقرار مبدأ المعاملة بالممثل في علاقاتها مع الدول الأخرى, دون ان تمتد معاملتها مع المنظمات الدولية كون الأخيرة لاتمتلك ما تعطيه من الإعفاءات الضريبية مقابل ما تحصل عليه.
- ٤- لم يجعل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ مبدأ المعاملة بالممثل قاعدة عامة يشمل جميع العاملين في البعثات الدبلوماسية وانما قصر منحها على فئة دون الأخرى.
- ٥- لم تفرق الاتفاقيات الدولية التي صادق العراق عليها بين الموظف الدولي العراقي وبين الموظف الدولي غير العراقي من ناحية منح الإعفاءات الضريبية, ويعود سبب ذلك الى ضمان حياد الموظف الدولي وعدم خضوعه لدولة المقر, الا ان تعليمات الاستقطاع الضريبي بطريقة الاستقطاع المباشر لسنة ٢٠٠٧ قد ميزت في منح هذا الاعفاء بين الموظف الدولي العراقي والموظف الدولي غير العراقي .

ثانياً: التوصيات

- ١- نقترح من اجل الإصلاح الضريبي وتأكيداً على تنفيذ العراق لالتزاماته الدولية تشريع قانون ضريبي يضم بين طياته جميع المزايا الضريبية التي تضمنتها القوانين العراقية وأيضاً بيان الاعمال المحظورة على الموظف الدولي والمبعوث الدبلوماسي اتيانها وما سببها من اثر جرم مخالفته احكامها, كون ذلك سيسهل على هذه الجهات معرفة مالها من مزايا وما يجب ان تمتنع عن القيام به, ويسهل على الإدارة الضريبية معرفة حدود هذه الإعفاءات وعدم تجاوزها بحجة عدم خضوع هذه الجهات للضريبة.



- ٢- إعادة النظر في تعليمات الاستقطاع الضريبي بطريقة الاستقطاع المباشر لسنة ٢٠٠٧ , وجعل النصوص الواردة فيها متوافقة واحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وأيضا الاتفاقات الدولية التي صادق العراق عليها, من حيث المساواة في منح الإعفاءات الضريبية بين الموظف الدولي العراقي والموظفي الدولي غير العراقي.
- ٣- جعل مبدأ المعاملة بالمثل مبدأ أساسي يشمل جميع العاملين في السفارات كافة, نظراً لأن أساس منح هذه الإعفاءات هو تحقيق المصلحة الدولية للبلد, اذن ان تعزيز هذا المبدأ في علاقات العراق مع الدول الأخرى سينتج عنه دراسة مقدار ماسيعود للعراق من فائدة قبل تقرير السلطة المختصة إعطائه الى جهة دولية أخرى.

المصادر

أولاً: الكتب

- ١- د. احمد أبو الوفا(١٩٩٦), قانون العلاقات الدبلوماسية والقنصلية علماء وعملاً, دار النهضة العربية .
- ٢- د. احمد عبد المجيد(١٩٦٩), أضواء على الدبلوماسية, مكتبة الانجلو المصرية, القاهرة .
- ٣- د. بدرية عبد الله العوضي(١٩٧٨), القانون الدولي العام في وقت السلم والحرب وتطبيقه في دولة الكويت, ط١, دار الفكر العربي, دمشق.
- ٤- د. ثامر كامل محمد(٢٠٠٠), الدبلوماسية المعاصرة واستراتيجية إدارة المفاوضات, ط١, دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة, عمان.
- ٥- د. حامد سلطان (١٩٧٦), القانون الدولي العام وقت السلم, ط٦, دار النهضة العربية للطباعة, القاهرة.
- ٦- د. حسن صعب(١٩٧٣), الدبلوماسي العربي, دار العلم للنشر والتوزيع, بيروت .
- ٧- د. حسين علي الشامي(٢٠٠٧), الدبلوماسية (نشأتها وتطورها وقواعدها ونظام الحصانات والامتيازات الدبلوماسية), دار الثقافة للنشر والتوزيع .
- ٨- د. خليل حسين(٢٠١٢), التنظيم الدبلوماسي, منشورات الحلبي الحقوقية, لبنان.
- ٩- د. رائد ناجي احمد(٢٠١٩), الاطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية واحوال الخروج عنها في التطبيقات العملية, مكتبة السنهوري, لبنان, بيروت.
- ١٠- د. سهيل حسين الفتلاوي(٢٠١٠), القانون الدبلوماسي, دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- ١١- د. طاهر الجنابي(٢٠١٧), علم المالية والتشريع الضريبي, ط١, دار الكتب للطباعة.

- ١٢- د. عائشة راتب (١٩٦٣)، التنظيم الدبلوماسي والقنصلي، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ١٣- د. عباس مفرج الفحل (٢٠١٦)، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات (دراسة قانونية مقارنة)، منشورات زين الحقوقية.
- ١٤- د. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي (٢٠٠٨)، الإعفاءات من ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- ١٥- د. عبد العزيز بن ناصر العبيكان (٢٠٠٧)، الحصانات والامتيازات الدبلوماسية والقنصلية في القانون العام، مكتبة العكبان للنشر والتوزيع.
- ١٦- د. عبد العزيز محمد سرحان (١٩٩٨)، القانون الدولي العام، دار النهضة للنشر والتوزيع.
- ١٧- د. عبد الفتاح علي رشدان ود. محمد خليل موسى (٢٠٠٥)، اصول العلاقات الدبلوماسية والقنصلية، ط١، المركز العلمي للدراسات السياسية.
- ١٨- د. عدنان البكري (١٩٨٥)، العلاقات الدبلوماسية والقنصلية، العلاقات الدبلوماسية والقنصلية، دار الشروع للنشر، الكويت.
- ١٩- د. عصام جابر (٢٠٠١)، الوظيفة القنصلية والدبلوماسية في القانون والممارسة (دراسة مقارنة)، وعودات للنشر والطباعة.
- ٢٠- د. علي إبراهيم (١٩٨١)، العلاقات الدولية وقت السلم، مطبعة الجامعة للنشر والتوزيع، القاهرة.
- ٢١- د. علي صادق أبو الهيف (٢٠١٥)، القانون الدولي العام، منشأة المعارف للنشر والتوزيع.
- ٢٢- د. علي يوسف الشكري (٢٠١١)، الدبلوماسية في عالم متغير، مؤسسة الرضوان للطباعة والنشر.
- ٢٣- د. علي يوسف الشكري (٢٠١٢)، المنظمات الدولية، ط١، مؤسسة دار الصادق الثقافية للطباعة والنشر والتوزيع.
- ٢٤- د. عمار فوزي كاظم المياحي (٢٠١٩)، الاعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، ط١، المصرية للنشر والتوزيع.
- ٢٥- د. عمار فوزي كاظم المياحي (٢٠١٩)، شرح قانون الخدمة الخارجية العراقي المعدل رقم ٤٥ لسنة ٢٠٠٨ المعدل، دار المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة.
- ٢٦- د. فاوي الملاح (١٩٩٨)، سلطات الامن والحصانات والامتيازات الدبلوماسية، دار المطبوعات الجامعية.
- ٢٧- د. فخرى رشيد مهنا، د. صلاح ياسين داود (٢٠١٧)، المنظمات الدولية، المكتبة القانونية للنشر والتوزيع.
- ٢٨- د. محمد المجذوب (٢٠٠٧)، القانون الدولي العام، ط٦، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.



٢٩-د. محمد حسني عمر بيك (١٩٤٦)، القانون الدبلوماسي، المطبعة الاميرية للنشر والتوزيع، القاهرة.

٣٠-د. محمد سامي عبد الحميد (١٩٧٢)، قانون المنظمات الدولية، بدون دار نشر.

٣١-د. محمد عبد الحميد أبو زيد (٢٠٠٧)، الوسيط في القانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة.

٣٢-د. مصباح جمال مصباح مقبل (٢٠١١)، الموظف الدولي ومدى مسؤولية المنظمة الدولية، ط١، دار النهضة للطباعة والنشر، القاهرة.

٣٣-د. مصدق عادل طالب (٢٠١٧)، الصياغة التشريعية (دراسة قانونية تحليلية مقارنة)، دار السنهوري للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت.

٣٤-د. ناظم عبد الواحد جاسور (٢٠٠١)، أسس وقواعد العلاقات الدبلوماسية والقنصلية، دار مجدلوي للنشر، عمان.

٣٥-د. هادي نعيم المالكي (٢٠٢٣)، المنظمات الدولية، ط٣، دار المسلة للنشر والطبع .

ثانياً : الرسائل والاطاريح

١- جنان كاظم جنجر (٢٠٢٢)، مبدأ المعاملة بالمثل في القانون الدبلوماسي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة كربلاء.

٢- حيدر عبد محسن شهد العويدي (٢٠٠٥)، المتغيرات الدولية وتأثيرها على امتيازات المبعوثين الدبلوماسيين، رسالة ماجستير، جامع مؤته، الأردن.

٣- صلاح مهدي سمين (٢٠١٥)، بداية ونهاية الامتيازات المالية للبعثات الدبلوماسية والقنصلية، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق.

ثالثاً : بحوث المجالات والمؤتمرات

١- حسين نور حمزة ٢٠٢٠ " الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه"، مجلة العلوم القانونية (١) ٢٩٩-٩٦:٣٥ <https://doi.org/10.35246/jols.v35i1.297>

٢- د. اسماعيل البديري، د.حيدر كاظم عبد علي، ايمان عبد كريم (٢٠١٩)، الموظف الدولي وطبيعة علاقته بالمنظمة الدولية، بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، المجلد (١١)، العدد الأول، ١٣٥ _ ١٠٥

. <https://search.mandumah.com/Record/994775>

٣- د. حمدي محمد هبة (٢٠٠٦)، المعاملة الضريبية لموظفي السفارات الأجنبية في مصر في ظل احكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، في المؤتمر الضريبي الحادي

عشر, النظام الضريبي المصري - القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥, المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول القاهرة, مركز الدراسات المالية والضريبية, الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب, مجلد ٢, ص ٧ مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record>.

٤- د. رائد ناجي احمد, د. إسماعيل فاضل حلواص(٢٠١٧), تفويض الاختصاص الضريبي ومدى ملائمته للدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ النافذ (دراسة مقارنة), بحث منشور في مجلة الدراسات حول فاعلية القاعدة القانونية, المجلد الأول, العدد الاول, ٧٦_٣٥ <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/137781>.

٥- د. سامر محي عبد الحمزة, السيادة الضريبية في ضوء اتفاق سحب القوات الأجنبية من العراق, بحث منشور في مجلة اهل البيت عليهم السلام, كلية القانون, جامعة واسط, العدد العاشر, ١٣٤_١١٧ <https://abu.edu.iq/research/articles/13209>.

٦- د. عدنان البكري(١٩٨٤), الحصانات والامتيازات الدولية, بحث منشور في المجلة التونسية للقانون, مركز البحوث والدراسات والنشر, كلية الحقوق والعلوم السياسية والاقتصادية, تونس, العدد ٢٩٨٢.

٧- سليم شمس, و المالكي هادي. ٢٠٢٣. "آلية دمج المعاهدة وقيمتها القانونية في القانون العراقي" مجلة العلوم القانونية ٣٨ (٢) : ٢١٩-١٩٩ <https://jols.uobaghdad.edu.iq/index.php/jols/article/view/673>.

٨- طالب مصدق عادل, و حمد حلا علي. ٢٠١٩. "القيود الواردة على اختصاص السلطة التنفيذية في إصدار التشريعات الفرعية في العراق", مجلة العلوم القانونية ٣٤(٥) : ٦٤-٥٣٣ <https://doi.org/10.35246/jols.v34i5.320>.

٩- عبدالله مينا, و المياحي عمار. ٢٠٢٣. "جائحة كورونا ودورها المباشر في تقليل حجم الإيراد الضريبي الخاضع لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ" مجلة العلوم القانونية ٣٨ (١) : ٦٠٩ - ٥٨٢ <https://jols.uobaghdad.edu.iq/index.php/jols/article/view/658>.

١٠- محمد محمد علوم, و طعمة زينب سعدون. ٢٠٢١, "القضاء الضريبي ضمانا للحقوق والحريات الاقتصادية في العراق" مجلة العلوم القانونية ٣٦ (ديسمبر): ٦٠_٨١ <https://doi.org/10.35246/jols.v36i0.426>.

رابعاً : التشريعات

أ-الدساتير

دستور جمهورية العراق عام ٢٠٠٥.

ب-القوانين العراقية

١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

٢- قانون الكمارك العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل .

ج- القوانين العربية

قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

د - الأنظمة والتعليمات

١- تعليمات الاستقطاع المباشر لسنة ١٩٨٣ .

٢- تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر لسنة ٢٠٠٧ .

خامساً : الاتفاقيات الدولية

١- اتفاقية انشاء منظمة العمل الدولية عام ١٩١٩ .

٢- اتفاقية مزايا وحصانات الوكالات المتخصصة عام ١٩٤٥

٣- اتفاقية مزايا وحصانات الأمم المتحدة عام ١٩٤٦ .

٤- اتفاقية مزايا وحصانات منظمة العمل العربية عام ١٩٥٣ .

٥- اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية عام ١٩٦١ .

٦- اتفاقية المقر المعقودة بين جامعة الدول العربية وبين جمهورية مصر العربية عام ١٩٩٣ .

سادساً : المصادر الأجنبية

First : Book

1- Michael j. Hardy , modern diplomatic law , New York oceana ,Manchester University press ,1968.

2-Wilfred Jenks, Some legal aspects of financing international institutions transactions of the Grotivs society, No.

Second : Research

1-Francesco Parisi and Nita Ghei (2003), The role of reciprocity in international law, Cornell international law, Journal, Vol 36, Issue (1).