

تفويض الاختصاص الضريبي ومدى ملائمته للدستور العراقي لسنة 2005 النافذ - دراسة قانونية مقارنة-*

أ.د. رائد ناجي أحمد⁽¹⁾ ، د. إسماعيل فاضل حلوان⁽²⁾

كلية القانون، جامعة الفلوجة ، العراق.

البريد الإلكتروني: raid75raid75@gmail.com

الملخص:

يراد بتفويض الاختصاص ان يعهد صاحب الاختصاص الاصيل الى شخص اخر او هيئة اخرى بممارسة جانب من اختصاصاته وصلاحياته وفق الشروط الدستورية والقانونية واللائحية. وفي الشؤون الضريبية لا يتحقق هذا المفهوم الا بان تعهد السلطة التشريعية اختصاصها في الشؤون الضريبية الى السلطة التنفيذية الذي ينبغي ان يكون ضمن الشروط والقيود التي يشترطها الدستور. ذلك ان دساتير العالم عادة ما تأتي بنص يفيد بقانونية الضريبة وهو ما اخذ به الدستور العراقي لسنة 2005 النافذ حيث اشترط في المادة (28/اولا) منه ان لا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون.

ولما كان للتفويض صورتان: احدهما هي تفويض مكنة التنظيم الضريبي بان تفوض السلطة التشريعية تنظيم احد عناصر قانونية الضريبة الى السلطة التنفيذية اما الصورة الثانية فهي تفويض مكنة التشريع الضريبي والذي يتحقق بنص المشرع الدستوري صراحة على الحق للسلطة التشريعية بان تعهد باختصاصها في الشؤون الضريبة للسلطة التنفيذية. ولما كان المشرع الدستوري العراقي لم يأخذ باي من الصورتين اعلاه فإن بيان بعض ملامح التفويض التي لا تعد مخالفة للدستور كونها لم تمس مبدا قانونية الضريبة، مما يعني أن صفة المشروعية تبقى ملاصقة لها.

* تاريخ إرسال المقال 2017/10/11 ، تاريخ مراجعة المقال 2017/12/03 ، تاريخ قبول نشر المقال 2017/12/26.

الكلمات المفتاحية:

قانونية الضريبة، تفويض الاختصاص الضريبي، التشريع الضريبي، التنظيم الضريبي.

**Delegation of tax jurisdiction
And its relevance to the Iraqi 2005 constitution in force
-comparative legal study-**

Abstract:

The delegation of jurisdiction shall be entrusted to entrust the original competent to another person or entity to exercise one of its powers and powers in accordance with the constitutional, legal and legal requirements.

In tax affairs, this concept is achieved only by the fact that the legislative authority entrusts its jurisdiction over taxation to the executive branch, which should be within the conditions and restrictions required by the Constitution. The constitutions of the world usually come with a text that states the legality of the tax, which was taken by the Iraqi constitution for the year 2005 in force, where stipulated in Article (28 / first) it does not impose the tax and is not amended and not collected and is exempt only by law.

The second is to authorize the mechanism of tax legislation, which is achieved by the text of the constitutional law explicitly the right of the legislative authority to pledge its jurisdiction in the tax affairs of the executive authority. Since the Iraqi constitutional legislator did not take any of the above images, the statement of some features of the mandate, which is not contrary to the Constitution because it did not affect the principle of tax law, which means that the status of legitimacy remain adjacent to it.

keywords :

Tax law, tax authority, tax legislation, tax regulation.

**Délégation de la compétence fiscale
Et sa pertinence pour la constitution irakienne de 2005 en vigueur
-étude juridique comparative-**

Résumé :

La délégation de compétence est confiée à confier l'original à une autre personne compétente ou entité d'exercer l'un de ses pouvoirs et pouvoirs conformément aux exigences constitutionnelles, juridiques et juridiques.

Dans les affaires fiscales, ce concept est réalisé que par le fait que l'autorité législative confie sa compétence en matière de fiscalité au pouvoir exécutif, qui devrait être dans les conditions et restrictions prévues par la Constitution. En général, les constitutions du monde viennent avec un texte qui indique la légalité de la taxe, qui a été prise par la Constitution irakienne pour l'année 2005 en vigueur, où prévu à l'article (28 / première) n'impose pas la taxe et n'est pas amendée et non perçue et est exemptée seulement par la loi.

La seconde est d'autoriser le mécanisme de la législation fiscale, qui est atteint par le texte de la loi constitutionnelle explicitement le droit de l'autorité législative pour engager sa compétence dans les affaires fiscales de l'autorité exécutive. Étant donné que le législateur constitutionnel irakien n'a pris aucune des images ci-dessus, l'état de certaines caractéristiques du mandat, ce qui est contraire à la Constitution parce qu'elle n'a pas porté atteinte au principe du droit fiscal, ce qui signifie que l'état de la légitimité restent adjacentes à lui.

Mots clés:

Droit fiscal, autorité fiscale, législation fiscale, réglementation fiscale.

مقدمة

مما لا مرأ فيه أن فكرة التفويض مذ ابتكرت كانت غايتها التخفيف عن كاهل صاحب السلطة الاصلية والتقليل من الأعباء التي ينوء بها في تنفيذ ما أوكل إليه من صلاحيات وفق الدستور القانون ومن جانب آخر تعطي نوع من المرونة في تنفيذ القوانين بما يحقق المصالح العليا لأفراد المجتمع ويسهم في تلبية حاجاتهم بانسيابية ودون تعقيد لا سيما بعد أن تعددت مهام الدولة وتشعبت هيئاتها ومؤسساتها في ظل تحول الدولة في بعضها من دولة محايدة إلى دولة متدخلة حتى بالنسبة للدول الرأسمالية.

وعلى الرغم من شيوع فكرة التفويض التشريعي والتفويض الاداري بشكل واسع في التشريعات العراقية وقد لجأ إليه المشرع العراقي في كثير من الاحيان بغية إعطاء المرونة للسلطة التنفيذية في تنفيذ القوانين وتطبيقها فضلاً عن إمكانية إعمال فكرة الحلول والإنابة التي تسهل في تنظيم العمل الاداري.

وهذا الأمر لا يمكن الركون إليه في الشؤون الضريبية لما للأخيرة من خصوصية لم يجد المشرع الدستوري بد من أخذها بالاعتبار حفاظاً على الحقوق المالية للمكلف حيث أستلزم تنظيمها وتقريرها من قبل المشرع العادي حصراً بتبنيه ما يعرف بمبدأ قانونية الضريبة في الفقرة أولاً من المادة (28) الذي يوصد أي باب في التفويض أو الإنابة.

اشكالية البحث: إن النفاذ إلى ميدان تطبيق القوانين الضريبية والاجراءات التي تتخذها السلطة التنفيذية بمختلف إداراتها الضريبية يجد ثمة نصوص تنطوي على مفهوم التفويض وتحقق مدلوله وطبيعته وهو ما دعانا للخوض فيه بحثاً وتحليلاً وتفصيلاً يقوم أساسه حول مدى مشروعية ذاك التفويض ومدى ملائمته للنصوص الدستورية والقانونية النافذة مشيراً إلى مواطن الخلل التي صابت موقف المشرع فيوصى بتداركها وجوانب الاصابة فيحسن الإبقاء عليها.

نطاق البحث: وسوف تتحدد نطاقا الدراسة في الخوض في التشريعات الضريبية المختلفة المباشرة منها وغير المباشرة دون تحديد، وما سيتم طرحه على سطح البحث من تطبيقات

للتفويض مواءمة للدستور أم غير متفقة معه هي نماذج لا يمكن الجزم بانها وحيدة في ميدان التشريع بل ربما هناك ما يماثلها في تشريعات أخرى لكن طبيعة البحث سوف تستلزم عدم الوقوف على جميع التطبيقات المماثلة . ملفتين النظر ابتداءً إلى هذه الدراسة وإن كانت متخصصة في القانون العراقي إلا أنه سوف تعرج لبعض الجوانب الفقهية والتشريعية للدول المقارنة لضرورات البحث والتعرض إلى المفاهيم العامة التي تحكم موضوع البحث.

هيكلية البحث: وعلى ضوء ذلك سيتم تقسيم البحث إلى مباحث ثلاثة يتناول الأول مفهوم التفويض الضريبي وصوره في حين يبحث الثاني في تطبيقات التفويض الضريبي المخالفة للدستور في التشريع الضريبي العراقي، اما الثالث فسيخصص للخوض في صور التفويض المواءمة للدستور في التشريع الضريبي العراقي.

المبحث الأول: مفهوم التفويض الضريبي وصوره

يقتضي التفصيل في التفويض الضريبي أن نبين ابتداءً مفهومه ومدلوله ثم نوضح بعد ذلك صورته وأنواعه وهو ما سوف نتناوله في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: مفهوم التفويض الضريبي

يراد بالتفويض بشكل عام أن يعهد صاحب الاختصاص الأصيل إلى شخص آخر أو هيئة أخرى بممارسة جانب من اختصاصاته وصلاحياته وفقاً للشروط الدستورية والقانونية واللائحية، والتفويض بهذا المعنى قد يكون تشريعياً وقد يكون إدارياً. فيكون التفويض تشريعياً عندما تعهد السلطة التشريعية بعض اختصاصها إلى السلطة التنفيذية في الحدود التي ينص عليها الدستور. أما التفويض الإداري فيكون إذا ما عهدت جهة إدارية تتولى اختصاص معيناً أو من يمثلها ببعض اختصاصاتها إلى جهة أخرى سواء في داخل الجهاز الإداري الواحد أم خارجه وفي الحدود التي ينص عليها القانون أو الأنظمة والتعليمات.¹

(1) د. بشار عبد الهادي ، التفويض في الاختصاص (دراسة مقارنة) ، مطابع الدستور التجارية ، الاردن، 1982، ص 49.

وفي خضم الكلام عن التفويض الضريبي لا بد أن نحدد هل أن التفويض هذا يدخل في حومة التفويض التشريعي أم أنه ينصرف إلى التفويض الإداري؟

نقول أن تنظيم الشؤون الضريبية أضحت منذ زمن بعيد من اختصاص السلطة التشريعية على أثر الصراع الطويل الذي دار بين الملوك وممثلي الشعب في أوروبا على وجه الخصوص في العصور الوسطى. إذ بعد أن كان الملوك يستحوذون على خزائن الدولة وماليتها ويجعلون الضريبة من شؤونهم الخاصة يفرضونها أو يرفعون من أسعارها كلما شدت بهم الحاجة إلى موارد مالية جديدة، كانت الشعوب تكافح وتثور في سبيل أن تنزع هذه السلطة من الملوك التي أثقلت كواهلهم بما لا ينوؤن على حمله. فتبلور عن ذلك الصراع في انتصار الشعوب في دول عدة أبرزها بريطانيا وفرنسا بأن جعل شؤون الضرائب تقريراً وتنظيماً بيد ممثلي الشعب أو السلطة التشريعية، بحيث لا تفرض الضرائب ولا تجبى إلا بقانون ولا يعفى منها إلا بقانون. ولكن ولما خشي أن هذه السلطة التي نالها البرلمان ربما يتنازل عنها أو يفوضها إلى السلطة التنفيذية في فترات ضعفه أو توأطئه مع الأخيرة. رأى القائمون على الثورة أنه لا سبيل لمنع ذلك سوى برفع قاعدة قانونية الضريبة من منزلة القواعد الاعتيادية إلى منزلة القواعد الدستورية السامية. فتحقق ذاك الأمر في فرنسا بعد ثورة 1789 في دستور 1791 علاوة عن تأصيله في إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789 والذي لما يزل نافذاً ويعد ذو قيمة قانونية عند الكثير من الفقه أعلى من الدستور. أما في انكلترا فإنه على الرغم من أن الدستور الانكليزي هو دستور قائم على الاعراف والتقاليد غير المكتوبة، إلا أنه تقف إلى جانبه مجموعة من الوثائق الدستورية المكتوبة والتي سطرت على أثر نجاح ثورات الشعب الانكليزي في الوقوف بوجه جنوح الملوك إلى فرض الضرائب وجبايتها بدون مراعاة لقدرة الناس وقابليتهم على تحمل عبئها، فكان العهد الأعظم (الماكناكارتا) في 1215، ووثيقة الحقوق (1628)، وملتمس الحقوق 1688 من أبرز تلك الوثائق التي جعلت شؤون الضرائب بيد ممثلي الشعب الأصليين (مجلس العموم) وليس المعينين (مجلس اللوردات). فضلاً عن كل ذلك أن دستور الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1787، والذي يعد الوثيقة الدستورية المكتوبة الأولى في العصر الحديث وما زالت

نافذة، لم يغفل التأسيس لحصر الشؤون الضريبية بالسلطة التشريعية لاسيما وأن هذه الولايات قد استقلت عن مملكة التاج البريطانية وكان أبرز دعوات الاستقلال هي المطالبة بعدم فرض الضرائب عليها بدون موافقة ممثلي تلك الولايات.¹

وعلى اثر ذلك أضحى مبدأ قانونية الضريبة من المبادئ الأساسية التي استقرت في ضمير الأمم وشعوبها بحيث لم يكد يغفل أي دستور لدولة ديمقراطية بحق من النص عليه، فضلاً عن الدول المستقلة حديثاً ومنها الدساتير العراقية المتعاقبة وآخرها الدستور النافذ لسنة 2005 الذي نص على ذلك في المادة 28/أولاً منه. بقوله (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل، ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون).

ونخلص من كل ذلك أن الشؤون الضريبية بالأصل هي من اختصاص السلطة التشريعية وتنظم بقوانين اعتيادية، ولكون الضريبة تمس الحقوق المالية للمواطن وبغية الحؤول دون أن تتنازل السلطة التشريعية عن هذا الاختصاص إلى السلطة التنفيذية وبما يمكن الأخيرة من النيل من تلك الحقوق ذهب مشرعو الدساتير إلى النص على قانونية الضريبة فرضاً وإعفاءً وتعديلاً وجبائياً. وبذلك يكون الاختصاص الممنوح للسلطة التشريعية في هذا الشأن اختصاص مفوض بموجب الدستور لا يجوز تفويضه أو التنازل عنه إلى سلطة أخرى إلا إذا أجازته الدستور ذاته صراحةً أو ضمناً – مثلما سوف نرى لاحقاً- على أن الاختصاصات المفوضة لا تقبل التفويض.

وعليه فإن التفويض الضريبي يتحقق مفهومه بأن تعهد السلطة التشريعية اختصاصها في تنظيم عناصر قانونية الضريبة بعضها أو جميعها، فرضاً وإعفاءً وتعديلاً وإلغاءً وجبائياً إلى السلطة التنفيذية ولكن في الحدود والشروط التي يجيزها الدستور.

(1) انظر تفصيل ذلك د. محمد طه بدوي و د. دلاور علي ، اصول القانون الضريبي، الاسكندرية، 1954، ص 9-23. وعثمان سلمان غيلان ، مبدا قانونية الضريبة وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق/ جامعة النهرين، 2003، ص 20-27.

المطلب الثاني: صور التفويض الاختصاص الضريبي

أن الدراسة المعمقة لقانونية الضريبة وتطبيقاتها على مستوى التشريع يظهر لنا أن جانب من الدساتير تجيز في بعض الأحوال للسلطة التشريعية أن تفوض بعض اختصاصاتها الحصرية في الشؤون الضريبية إلى السلطة التنفيذية بشكل غير مباشر يمكن التوصل إليه من خلال سياق النص الدستوري ذاته ويكون اللجوء إليه في الظروف الاعتيادية. في حين أن جانب آخر منها تجيز التفويض بشكل مباشر وتصريح به لكن لا يمكن اللجوء إليه وتطبيقه إلا في ظل ظروف استثنائية، وقد اطلقنا على الصورة الاولى من تفويض الاختصاص مصطلح (تفويض مكنة التنظيم الضريبي) في حين اصطلحنا على الصورة الثانية (تفويض مكنة التشريع الضريبي).

الفرع الأول: تفويض مكنة التنظيم الضريبي

يستلزم البحث في هذه الصورة أن نبين ابتداءً أحوال تحققها ثم نبين موقف المشرع الدستوري العراقي النافذ لسنة 2005 منها وعلى النحو الآتي:

أولاً: احوال تحقق مكنة التنظيم الضريبي

قد تجيز بعض الدساتير بشكل غير مباشر تفويض السلطة التشريعية لبعض صلاحياتها في الشؤون الضريبية للسلطة التنفيذية بحيث يفهم مثل هذا التفويض ضمناً وليس صراحةً ويحصل ذلك على وجه التحديد من خلال تحقق إحدى الصورتين في أدناه أو كليهما وعلى النحو الآتي:

الصورة الاولى:- أن لا ينص الدستور صراحة على بعض عناصر قانونية الضريبة كأن ينص مثلاً على أن (لا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون) فهذا النص لم يشر إلى عنصر الإعفاء من الضريبة ولكن من المسلمات العرفية أن الإعفاء من الضريبة هو من اختصاص السلطة التشريعية على أنه يمكن للأخيرة أن تفوض هذا الأمر إلى السلطة التنفيذية حتى وإن لم ينص الدستور صراحةً على جواز التفويض. وهذا ما سار عليه المشرع العراقي في ظل دستور 1970 الذي توسع في تفويض السلطة التنفيذية بالإعفاء من الضريبة في العديد

من القوانين¹، ذلك أن الدستور المذكور نص صراحةً في المادة (35) منه على أن (أداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون)، ولم يضع ضمن هذا النص عنصر الإعفاء من الضريبة وهو ما فهم منه أنه جواز تفويض المشرع اختصاصه الأصيل بالإعفاء من الضريبة إلى السلطة التنفيذية.

الصورة الثانية:- أن ينص المشرع الدستوري على أحد عناصر قانونية الضريبة ولكن في الوقت ذاته يستخدم صياغة تفيد معنى التحويل كان يستخدم صيغة (بناءً على قانون) أو (في الأحوال المبينة في القانون) عند الإشارة إلى أحد عناصر القانونية وليس (بقانون). فمثل هذه الصيغ أو التعابير تفيد معنى إمكانية تحويل السلطة التشريعية صلاحيتها في هذا الأمر إلى السلطة التنفيذية دون الحاجة إلى النص على تفويض دستوري صريح ومثاله ما جاء به الدستور المصري لسنة 1971 الملغي في المادة (119) منه التي نصت على أن (أنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون) والذي يقابله نص المادة (38) من الدستور المصري النافذ لسنة 2014، إذ أتفق الفقه المصري على أن العبارة الأخيرة (الأحوال المبينة في القانون) تفيد إمكانية أن تفوض السلطة التشريعية صلاحياتها في الإعفاء من الضريبة إلى السلطة التنفيذية².

ولا بد أن نشير في هذا المقام إلى أن قيام السلطة التنفيذية بممارسة أحد عناصر قانونية الضريبة بناءً على تفويض من السلطة التشريعية استناداً لأحدى صورتين المذكورتين أعلاه لا يعني أن تتنازل السلطة التشريعية عن صلاحياتها في التشريع إلى السلطة التنفيذية. أي بمعنى آخر لا يحق للسلطة التنفيذية إصدار أعمال لها طبيعة القانون أو قوته وإنما تقوم باستخدام الأدوات التي تملكها دستورياً وهي إصدار الأنظمة والتعليمات أو اللوائح في تنظيم هذه الشؤون الضريبية، إذ تبقى لهذه الأعمال صفتها الإدارية حتى وأن

(1) ومنها ما ورد في المادة (السابعة/16) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 والمادة الثانية من قانون ضريبة العرصات رقم 162 لسنة 1959 وغيرها من الامثلة التي سنفصل بها لاحقاً.

(2) د. محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي (دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا)، ط1، مطبوعات جامعة الكويت، 1999، ص26.

تضمنت تعديل بعض الإعفاءات الضريبة التي نص عليها المشرع. لأن تفويض المشرع أجاز لها ذلك، ولذلك اصطالحنا على مثل هذا التفويض بـ (تفويض مكنة التنظيم الضريبي). ولما كان الأمر كذلك لذا فإن الأعمال التي تصدر عن السلطة التنفيذية في هذا الإطار يمكن الطعن بها أمام محكمة القضاء الإداري بدعوى مخالفتها للقانون وليس المحاكم الدستورية مثل المحكمة الاتحادية العليا في العراق أو المحكمة الدستورية العليا في مصر.

ثانياً: موقف المشرع الدستوري العراقي من تفويض مكنة التنظيم الضريبي

اشرنا فيما سبق أن المشرع الدستوري نص في مادته (28/اولاً) على أن (لا تفرض الضرائب أو الرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون) ومن ثم فإن هذا النص واضح في اشتماله على جميع عناصر قانونية الضريبة فيما عدا الإلغاء من الضريبة¹، وهي فرض الضريبة وجبايتها والاعفاء منها وتعديلها. كما أنه أنطوى على صيغة دقيقة تتضمن حصر عناصر قانونية الضريبة بالسلطة التشريعية وحدها باعتبارها هي التي لها الحق بسن القوانين دون غيرها من السلطات بدلالة المادة (61/اولاً) ومن ثم لا يجوز أن تفوض السلطة التشريعية صلاحياتها في أحد هذه العناصر إلى السلطة التنفيذية في أي حال من الأحوال.

الفرع الثاني: تفويض مكنة التشريع الضريبي

سنبين هنا أحوال تحقق صورة تفويض مكنة التشريع الضريبي ثم سنتطرق بعد ذلك إلى موقف المشرع الدستوري منه:

أولاً: مفهوم مكنة التشريع الضريبي

تتحقق هذه الصورة في رأينا عندما لا ينطوي النص الدستوري على أي من صور الحالة الاولى ولكن المشرع الدستوري يسمح للسلطة التشريعية بتفويض اختصاصاتها الدستورية للسلطة التنفيذية. ومن ثم تقوم السلطة التنفيذية محل السلطة التشريعية في

(¹) نرى أن إلغاء الضريبة هو أحد عناصر قانونية الضريبة ولا يحسب على عنصر تعديل الضريبة مثلما يراه العديد من الفقه العراقي . انظر في تفصيل ذلك بحث الدكتور رائد ناجي أحمد الموسوم (أحوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في ظل الدستور العراقي لسنة 2005)، بحث موعود بالنشر في مجلة بيت الحكمة ، في 2015/4/29، ص 22-23.

تنظيم بعض المسائل التي حصرها الدستور بالمشروع العادي في ظل ظروف استثنائية والتي تعرف بأنها الحالة غير العادية وغير الطبيعية التي تعجز الإدارة عن أداء مهامها بالقوانين العادية¹، بحيث تستدعي من السلطة التشريعية التنازل بشكل صريح أو ضمني عن صلاحياتها التشريعية في بعض الحقوق إلى السلطة التنفيذية. وأبرز صور هذا التنازل تظهر في ظل ظروف استثنائية تستدعيه وتبرره ويكون من خلال اللوائح التفويضية ولوائح الضرورة ويمكن تفصيل ذلك على النحو الآتي :

1- تفويض الاختصاص الضريبي من خلال اللوائح التفويضية

يراد باللوائح التفويضية بأنها الإجراءات والتدابير التي تتخذها السلطة التنفيذية بتفويض من البرلمان في ظل وجود ظروف استثنائية تمكنها من ممارسة الوظيفة التشريعية في مسائل معينة ولمدة محدودة يبينها قانون التفويض الصادر عن البرلمان²، ومن الملاحظ أن هذا التفويض يحصل في ظل وجود البرلمان، ومن الدساتير التي نصت على مثل هذا الأمر الدستور الفرنسي لسنة 1958 الذي نص في المادة 38 منه على أن (يجوز للحكومة أن تطلب تفويضاً من البرلمان، لمدة محددة، لاتخاذ الإجراءات بموجب المرسوم، والتي تدخل عادة في نطاق اختصاص القانون، وذلك من أجل تنفيذ برنامجها)³.

(1) شوق سعد هاشم الموسوي، الاختصاص التشريعي لرئيس الدولة في النظام البرلماني، رسالة ماجستير، كلية الحقوق/جامعة النهرين، 2008، ص114.

(2) سمير عبد القادر- السلطات الاستثنائية لرئيس الدولة ومدى الرقابة عليها، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 1985، ص 395.

(3) يشار إلى أن الدستور الفرنسي أجاز للحكومة أن تطلب من البرلمان تفويضها بتحصيل الضرائب إذا ما تأخر عن اقرار الموازنة العامة وهو ما نص عليه في المادة (47) بقولها (يصدر البرلمان مشروعات قوانين الموازنة وفق الشروط المنصوص عليها في قانون أساسي. وفي حال لم تصدر الجمعية الوطنية قرارها في قراءة أولى خلال أربعين يوماً من تقديم مشروع القرار تحيل الحكومة مشروع القرار لمجلس الشيوخ الذي سيكون عليه البت فيه خلال خمسة عشر يوماً. يطبق عندئذ الإجراء المنصوص عليه في المادة 45. وفي حال فشل البرلمان في التوصل لقرار خلال سبعين يوماً يجوز أن توضع أحكام المشروع الذي تم تقديمه قيد التنفيذ من خلال مرسوم. وفي حال لم يقدم مشروع قانون الموازنة الذي يحدد الموارد والأعباء لسنة مالية واحدة في الوقت المناسب بما يسمح بإصداره قبل بداية تلك السنة المالية، تطلب الحكومة وبصفة مستعجلة من البرلمان أن يفوضها بتحصيل الضرائب كما ستتيح عن طريق القانون الاعتماد الضرورية لتلبية الالتزامات التي تم التصويت عليها.

2- تفويض الاختصاص الضريبي من خلال لوائح الضرورة

بخلاف اللوائح التفويضية فإن لوائح الضرورة تصدر في غياب السلطة التشريعية المخولة دستورياً بسن القوانين سواء في فترة حل البرلمان أو تمتعه بإجازته الاعتيادية أو قبل انتخابه حيث تحصل ظروف استثنائية تستلزم إيكال مهمة التشريع بشكل مؤقت للسلطة القائمة بغية معالجتها. وعليه فإن لوائح الضرورة هي قرارات بقوانين تصدرها السلطة التنفيذية في أوقات غياب البرلمان أو حله إذا نشأت حالة من حالات الضرورة التي تستوجب إصدارها¹. ومن الدساتير التي نظمت هذه الحالة الدستور المصري لسنة 2014 النافذ الذي نص في المادة (156) منه على أن (إذا حدث في غير دور انعقاد مجلس النواب ما يوجب الإسراع في اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير يدعو رئيس الجمهورية المجلس لانعقاد طارئ لعرض الأمر عليه، وإذا كان مجلس النواب غير قائم يجوز لرئيس الجمهورية إصدار قرارات بقوانين على أن يتم عرضها ومناقشتها والموافقة عليها خلال خمسة عشر يوماً من انعقاد المجلس الجديد فإذا لم تعرض وتناقش، أو إذا عرضت ولم يقرها المجلس زال باثر رجعي ما كان لها من قوة القانون دون حاجة إلى إصدار قرارات بذلك إلا إذا رأى المجلس اعتماد نفادها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب عليها).

ومن الجدير بالإشارة إلى أن ما يصدر عن السلطة التنفيذية في ظل لوائح الضرورة أو اللوائح التفويضية من قرارات تكون لها قوة القانون. أي يمكن لهذه القرارات أن تعدل القانون الضريبي أو تلغيه أو تغير أحكام الإعفاء من الضريبة أو جبايتها على أن هذا الأمر مرهون بالظرف الاستثنائي، ولذلك اصطلحنا على هذه الصورة من التفويض مصطلح (تفويض مكنة التشريع الضريبي)، إلا أن هذا التفويض يكون مؤقتاً. فضلاً عن كونه يتوقف في النهاية على موافقة البرلمان على هذه القرارات بعد عرضها عليه. فإذا لم تعرض أو عرضت ولم يوافق عليها زال مالها من أثر قانوني. علماً أن التفويض يختلف تمام الاختلاف عما طرحناه في الصورة الأولى (تفويض مكنة التنظيم الضريبي) فالأخير كما ذكرنا تبقى في

(1) شوق سعد هاشم الموسوي ، مصدر سابق، ص 139

خضمه القرارات الصادرة عن السلطة التنفيذية قرارات إدارية وليست قوانين أو تنال قوة القانون، كما أنه لا يرهن وجودها ودوامها بعرضها على السلطة التشريعية، وإنما تقوم بها السلطة التنفيذية بناءً على التفويض الذي منح لها ولا ترتبط بظروف استثنائية بل تتحقق عادة في الظروف الاعتيادية. علاوة على شمولها لبعض عناصر القانونية وليس جميعها بخلاف حال التفويض التشريعي.

ثانياً:- موقف المشرع الدستوري العراقي من تفويض مكنة التشريع الضريبي

إذا ما خضنا تمعناً في ثنايا نصوص الدستور العراقي النافذ لسنة 2005 لا نجد فيها ما يفيد بتنظيم موضوع التفويض التشريعي بأي صورة من صوره، مما يعني عدم جواز قيام السلطة التشريعية بتفويض اختصاصاتها الدستورية المتعلقة بالتنظيم التشريعي لعناصر قانونية الضريبة إلى السلطة التنفيذية كما أنه لا يمكن للأخيرة سواء مثلت برئيس الجمهورية أو مجلس الوزراء سلطة إصدار لوائح تنظم عناصر قانونية الضريبة حتى وإن غاب البرلمان وأياً كان الظرف الاستثنائي الذي تمر به الدولة لأن عدم نص الدستور على هذا الموضوع يفيد المنع وليس الإباحة طالما تعلق الأمر بمنح صلاحيات استثنائية لسلطة معينة جعلها المشرع الدستوري حصراً من اختصاص سلطة أخرى.

ومع ذلك فإن الدستور العراقي نظم حالة الظروف الاستثنائية التي يمكن أن تواجهها الدولة وأجاز لمعالجتها إعلان حالة الطوارئ، ولكن جعل ذلك من صلاحية السلطة التشريعية وهو ما بينته الفقرة (تاسعاً) من المادة التاسعة منه التي نصت على أن (أ- الموافقة على إعلان الحرب وإعلان الطوارئ بأغلبية الثلثين بناءً على طلب مشترك من رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء . ب- تعلن حالة الطوارئ لمدة ثلاثين يوماً قابلة للتمديد وبموافقة عليها في كل مرة . ج- يخول رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من إدارة شؤون البلاد في أثناء مدة إعلان الحرب وحالة الطوارئ وتنظم هذه الصلاحيات بقانون بما لا يتعارض مع الدستور).

ويثور التساؤل ابتداءً هل يمكن تصور حصول ظروف استثنائية في العراق تستدعي لمعالجتها إعلان حالة الطوارئ لتعديل احوال الشؤون الضريبية ؟

نقول أن الضريبة هي أداة الدولة في مواجهة مختلف الظروف والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وأن انعكاساتها كبيرة جداً على مختلف الصعد والمجالات. ولذلك يمكن أن تمر الدولة بظروف يستدعي التصدي لها اللجوء إلى معالجات ضريبية عاجلة، مثال ذلك أن يكون العجز المالي في الموازنة العامة كبيراً جداً لانقطاع الإيراد الأساس للدولة وهو النفط أو انخفاض مردوده المالي لأي سبب كان فتعجز الدولة عن تسديد مستحققاتها المالية ولا تستطيع اللجوء إلى مصادر الإيراد الأخرى من قروض أو إصدار نقدي جديد أو غير ذلك فتكون وسيلتها لتدبير الموارد المالية هي فرض ضرائب عاجلة في ظل إعلان حالة الطوارئ. أو أن يعتمد اقتصاد الدولة في السنوات المقبلة على الضرائب بشكل أساسي في تمويل إيراداتها وبسبب ثقل عبئها تحدث احتجاجات واضطرابات اجتماعية وسياسية كبيرة تستدعي تدخل السلطة التنفيذية لإعلان حالة الطوارئ واتخاذ إجراءات عاجلة من شأنها استيعاب مطالب المحتجين من خلال إصدار قرار بتخفيض الضرائب المفروضة أو إلغائها كما تحقق ذلك في مصر¹.

ويتمخض عن الشرح المتقدم أعلاه سؤال آخر مفاده، إذا ما كان البند (ج) من الفقرة أعلاه سمح لمجلس النواب تخويل رئيس مجلس الوزراء الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من إدارة شؤون البلاد إثناء إعلان حالة الطوارئ، هل يمكن أن ينصرف هذا التحويل إلى تفويضه صلاحية فرض الضرائب أو تعديلها أو الإعفاء منها أو جبايتها؟

نقول أن الدستور أوجب في البند المذكور تنظيم صلاحيات السلطة التنفيذية في حالة إعلان حالة الطوارئ بقانون يسنه مجلس النواب والذي لم ير النور لحد الآن. هذا من جانب ومن جانب آخر وضع قيد على المجلس عند سنه مثل هكذا قانون أن لا يضمنه ما يتعارض مع أحكام الدستور ونصوصه. وعليه وطالما أن عناصر قانونية الضريبة واردة في صلب

(1) تحققت مثل هذه الحالة في عام 1977 عندما دفعت المظاهرات التي حصلت في البلاد يومي 18 و 19 يناير من ذات السنة للاحتجاج على قرارات الحكومة المصرية برفع أسعار بعض السلع رئيس الجمهورية إلى استخدام صلاحياته الاستثنائية فصدر القرار بقانون رقم (2) لسنة 1977 والذي تضمن تعديلات ضريبية من قبل الإعفاء منها أو الغاء بعض أحكامها. ينظر تفصيل ذلك د. محمد محمد عبد اللطيف ، مصدر سابق، ص 110-111.

الدستور وفوض أمرها حصراً بيد السلطة التشريعية فإن أي تخويل أو تفويض للسلطة التنفيذية في هذا الشأن حتى في حالة إعلان الطوارئ يعد مخالفاً له وهو ما يراه بعض الفقه العراقي¹. والنتيجة التي نخلص إليها أن الدستور النافذ لا يجيز في كل الأحوال للسلطة التشريعية تفويض اختصاصها في فرض الضريبة أو تعديلها أو الإعفاء منها أو جبايتها إلى السلطة التنفيذية سواء في حالة إعلان الطوارئ أم غيرها وأي مجانبة لذلك يعد عملاً غير مشروع وحقيقاً بالإلغاء إذا ما طعن به أمام المحكمة الاتحادية العليا لتعارضه مع أحكام الدستور .

المبحث الثاني: تطبيقات التفويض الضريبي المخالفة للدستور في التشريع الضريبي العراقي
أن النتيجة التي خلصنا إليها سابقاً أن أية نصوص انطوت عليها القوانين الضريبية أو غيرها تجلت فيها معالم التفويض للسلطة التنفيذية في مسائل متعلقة بعناصر قانونية الضريبة تعد باطلة لمخالفتها للدستور. وفي هذه المناسبة لابد أن نشير إلى أن التشريعات الضريبية المختلفة تزدخر بالكثير من النصوص والأحكام التي تفيد معنى التفويض لاسيما في مكنة التنظيم الضريبي سواء فيما يتعلق بفرض الضريبة أم تعديلها أم الإعفاء منها أم جبايتها بحيث تشخص مجانبة السلطة التشريعية بشكل صارخ لأحكام الدستور وهي تمثل بحق تفويض غير مستند لأساس دستوري ومن ثم تعد أعمالها في هذا الإطار باطلة وغير مشروعة وحقيق بكل ذي مصلحة المطالبة بإلغائها مثلما ينبغي على السلطة التشريعية استدراكها ومعالجتها بالشكل الذي يجعل أحكامها متسقة مع نصوص الدستور وسنبين ذلك على وفق ما يلي:

المطلب الأول: تفويض السلطة التنفيذية صلاحية فرض الضريبة

يراد بفرض الضريبة إنشاء التزام أو عبء مالي تحت مسمى ضريبة أو ما يحمل طبيعتها على عاتق شخص معين إزاء نشاط معين يمارسه أو عمل يزاوله وسواء كان هذا الأمر متولداً

(1) د. عامر عياش عبد ود. احمد خلف حسين ، دستورية الضرائب في العراق، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد(١٣)، العدد(٤٩)، السنة(١٦)، ص228.

نتيجة أنفاق الدخل أم رأس المال أم استهلاكه أم تداوله أم الحصول عليه¹. ويعد عنصر الفرض هذا من أبرز الاختصاصات الحصرية التي أنيطت بالسلطة التشريعية وهو العنصر الأساسي الذي يقوم عليه مبدأ قانونية الضريبة ويتفرع عنه مجموعة من المفاهيم الجوهرية والتي بتحديداتها يتحدد المعنى العام له وهي تحديد وعاء الضريبة ، والواقعة المنشئة للضريبة ، والمكلف بالضريبة ، وتحديد النطاق المكاني والزمني لفرض الضريبة ، علاوة على سعر الضريبة².

وعلى الرغم من الأهمية الكبرى التي يحتلها عنصر فرض الضريبة إلا أن المشرع العراقي عزم في مواضع مختلفة إلى التنازل عن اختصاصه الدستوري في تنظيمه وناطة أمره بالسلطة التنفيذية ويمكن بيان بعض تلك المواضع وعلى النحو الآتي :

الفرع الأول: التفويض في إطار الضرائب الكمركية

من صور التفويض التي انبرت في سوح الضرائب الكمركية هي قيام مجلس قيادة الثورة المنحل والذي يعد السلطة التشريعية في ظل دستور 1970 بسن قرار تشريعي حمل الرقم (108) في 4/10/1995³، فوض بموجبه مجلس الوزراء صلاحية تعديل نسب الرسم الكمركي الإضافي (الضريبة الكمركية الإضافية) الواردة في البند (اولاً) من هذا القرار والتي تفرض على السلع المسموح باستيرادها بعد صدوره على أن يكون تعديل النسب الضريبية تلك ضمن الحدود المقررة في البند أعلاه. علماً أن هذا البند نص على أن (يفرض رسم كمركي إضافي على السلع المسموح باستيرادها بدون تحويل خارجي وفق النسب المحددة في الجداول الملحقه بهذا القرار). ومن البديهي القول أن تخويل مجلس الوزراء صلاحية تحديد نسب الرسم الكمركي الإضافي يعني تفويضه بالنهاية أمر تحديد أسعار الضريبة الكمركية الإضافية وطالما أن من المعالم الأساسية لعنصر فرض الضريبة كما أسلفنا هي تحديد

(1) انظر د. رائد ناجي احمد ، احوال توزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في ظل الدستور العراقي لسنة (2005) ، مصدر سابق، في 29/4/2015، ص 5.

(2) انظر تفصيل ذلك البحث أعلاه ، ص 6-21.

(3) منشور في جريدة الوقائع العراقية ، العدد (3586) الصادر في 23/10/1995.

سعرها لذا يكون المشرع هنا قد فوض اختصاصه بفرض الضريبة من حيث تحديد سعرها للسلطة التنفيذية وهو بجانب صراحة أحكام الدستور.

وقد يعترض البعض بالقول أن هذا التفويض تحقق في ظل الدستور السابق 1970 ولا علاقة له البتة بأحكام الدستور الحالي لسنة 2005. لكن ردنا هو أن دستور 1970 أعلاه لم يغفل النص في تضاعيف نصوصه على مبدأ قانونية الضريبة حيث بين ذلك في المادة (35) منه وجعل من بين أولى عناصر هذا المبدأ هو فرض الضريبة ومن ثم فإن القرار التشريعي أعلاه قد خالف الدستور الذي صدر في ظله. هذا من جانب ومن جانب آخر أن هذا القرار لما يزل سارياً ولم يلغ من قبل السلطة التشريعية التي حددها الدستور النافذ لسنة 2005 وهي مجلس النواب ومن ثم سريانه هذا يتضاد مع مضمون المادة (28/أولاً) منه التي جعلت أمر فرض الضريبة حصراً بيد السلطة التشريعية. ولذا يعد الاستمرار بالعمل بأحكام القرار المذكور أمر مخالف للدستور النافذ وتحقيق بالسلطة التشريعية إلغاءه، كما ينبغي على السلطة التنفيذية عدم تطبيقه وإلا خرجت عن جادة أحكام الدستور النافذ .

الفرع الثاني: التفويض في إطار ضريبة الدخل الخاصة بشركات النفط الأجنبية

خص المشرع العراقي الدخل المتحقق لشركات النفط الأجنبية بمعاملة ضريبية خاصة وذلك بتفريد قانون خاص بها غير قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 ينطوي على مجموعة من الأحكام التي تنطبق على دخول هذه الشركات دون سواها، وهو القانون رقم (19) لسنة 2010¹. وقد تضمن بعض النصوص التي تفيد معنى التفويض المخالف للدستور. ولتوضيح ذلك نقول أن هذا القانون قد نص في المادة (1) منه على أن (تفرض ضريبة دخل بنسبة (35%) على الدخل المتحقق في العراق عن العقود المبرمة مع شركات النفط الأجنبية المتعاقدة للعمل في العراق أو فروعها أو مكاتبها والمتعاقدين من الباطل معها في مجال إنتاج واستخراج النفط والغاز والصناعات المتعلقة بها). وقد يبدو أن هذا النص ليس فيه إشكالية كونه تضمن فرض ضريبة بقانون على وعاء دخل متحقق عن نشاط

(1) منشور في جريدة الوقائع العراقية العدد (4148)، الصادر في 2010/3/15.

معين . لكن المخالفة التي شابت أحكام هذا القانون تتضح في ما ورد في المادة (3) منه بقولها(يصدر وزير المالية بالتنسيق مع وزير النفط تعليمات لتحديد العقود المشمولة بأحكام هذا القانون).

فالمشرع هنا فوض السلطة التنفيذية من خلال وزيري النفط والمالية تحديد وعاء الضريبة التي هي العقود المشمولة بالضريبة أعلاه، كما أنه سيتيح لها ذلك التحكم في تعيين من يخضع للضريبة ممن لا يخضع لها بتحكمها بالنشاط المشمول بالخضوع للضريبة المذكورة (تحديد العقد). أي ستملك مكنة تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة. وبما أن تحديد وعاء الضريبة والأشخاص الخاضعين لها هي من المسائل التي ترتبط مباشرة بعنصر فرض الضريبة وأن هذا الأخير أمره محصور بيد السلطة التشريعية التي لا ينبغي التنازل عنه بأي صورة كانت، لذا نرى أن مثل هذا التفويض الذي أنطوى عليه القانون أعلاه فيه مساس واضح بعنصر الفرض ومن ثم يعد تعدياً صارخاً على أحكام الدستور مما يستدعي إلغاءه. علماً أن هذه المخالفة لا نجد لها صدى في عجز المادة (3) المذكورة أعلاه التي أجازت لوزير المالية إصدار تعليمات لتسهيل تنفيذ أحكامه. فهذا التنفيذ لا يكون فيه خروجاً عن الإطار الذي وضعه المشرع والشروط التي حددها.

المطلب الثاني: تفويض السلطة التنفيذية صلاحية تعديل الضريبة

يراد بتعديل الضريبة إعادة النظر في القاعدة الضريبية الموجودة من خلال إحلال قاعدة ضريبية جديدة محلها أو إضافة أحكام جديدة إليها. ووفق المادة (28/أولاً) من الدستور النافذ يعد أمر تعديل الضريبة من المسائل الداخلة ضمن الاختصاص الحصري للسلطة التشريعية ولا يجوز فيها التفويض إلى أية سلطة أخرى وبأي شكل كان. ومن المسلم به أن مفهوم التعديل هنا ينصرف إلى جميع العناصر والمعالم الأساسية المتعلقة بالضريبة سواء تعلق الأمر بوعائها أم الواقعة المنشئة لها أم سعرها أم الأشخاص الخاضعين لها أم نطاقها المكاني أم الزماني، فضلاً عن الاعفاء من الضريبة أو جبايتها.

وعلى الرغم من تأكيدنا على عدم جواز تفويض السلطة التشريعية اختصاصها في هذا الأمر إلى أية جهة أخرى إلا أن هذا الحكم لم يسلم من الخرق والمخالفة ومن ذلك قيام

مجلس قيادة الثورة (المنحل) بإصدار قرار تشريعي عام 1995 حول بموجبه لجنة الشؤون الاقتصادية المرتبطة بمجلس الوزراء البت في مقترح تعديل الرسوم المرفوعة إليها من قبل وزارة المالية بالتنسيق مع الوزارات المعنية أو الجهة غير المرتبطة بوزارة وعد قرار هذه اللجنة معدلاً لأحكام التشريعات المتعلقة بالرسوم اعتباراً من تاريخ نشرها بالجريدة الرسمية¹.

وربما هنالك من يرد على ذلك بأن هذا التحويل قد أنصرف إلى الرسوم وليس الضرائب وحيث أن الرسوم لم ينص الدستور الذي صدر في ظل هذا القرار (دستور 1970 الملغى) على ضرورة إصدارها بقانون بل يمكن أن تصدر بناءً على قانون ومن ثم يمكن أن يخول المشرع العادي صلاحيته في فرض الرسوم أو تعديلها إلى السلطة التنفيذية مما لا يعد هذا القرار ماساً بقانونية الضريبة.

ولكن ردنا على ذلك أن المشكلة التي بنيت عليها التشريعات العراقية منذ تأسيس الدولة العراقية ولما تزل قائمة إلى يومنا هذا هي انبراء خطأ شائع تعارف عليه المشرعون المتعاقبون تمثل الخلط بين الرسوم والضرائب في التسمية وأن الكثير من الرسوم التي اطلق عليه المشرع هذا الوصف القانوني هي في حقيقتها ضرائب، ومن بين ذلك الضرائب الكمركية وضرائب الانتاج والتي يسميها المشرع بالرسوم الكمركية أو رسوم الإنتاج وهو ما أشار إليه مجلس شورى الدولة في إحدى فتاواه²، وعليه أن التفويض الوارد في القرار التشريعي اعلاه هو مخالف للدستور اذا ما أنصرف إلى الفرائض المالية التي هي في حقيقتها كما قلنا ضرائب وليست رسوم . ولذا نعتقد أن أي قرار يصدر من لجنة الشؤون الاقتصادية طبقاً للقرار أعلاه بخصوص ضرائب الإنتاج أو الضرائب الكمركية والتي خلع

(1) منشور في الوقائع العراقية العدد (3581) الصادر في 1995/9/18.

(2) جاءت هذه الفتوى بخصوص ضريبة الانتاج في 1988/6/20 وقد جاء فيها (ولما كان المعروف فقهاً أن الضرائب المالية تفرض دون أن تقابلها خدمة مباشرة تقدم لمن تجبى منه في حين أن الرسم يدفع لقاء خدمة تقدم لدافع الرسم. وفي التفريق بين الرسوم المفروضة لقاء خدمة وبين الرسوم المفروضة دون أن تقابلها خدمة كرسوم الإنتاج التي تعتبر من الضرائب غير المباشرة. عليه يقترح المجلس إعادة النظر في الرسوم المفروضة حالياً دون أن تقابلها خدمة بتعديل تسميتها إلى (ضرائب) تبعاً لواقع حالها لتصبح = مشمولة بحكم المادة الخامسة والثلاثين من الدستور). انظر في تفصيل ذلك د. رائد ناجي : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، ط 2، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2012، ص 191.

عليها المشرع تسمية الرسوم خطأً كما قلنا يعد باطلاً كونه قد بني على تفويض يتضاد مع قانونية الضريبة ولعل من بين قرارات اللجنة اعلاه الصادرة بهذا الشأن والتي ينطبق عليها هذا القول قرارها في 16/8/1996 الذي عدل الرسوم المفروضة على المشروبات الكحولية وفرض رسوماً نوعية جديدة عليها بمبلغ مقطوع. ثم اصدرت اللجنة المذكورة قرارها ذي الرقم (75) في 14/2/2000 الذي قام بزيادة رسم الانتاج المفروض على المشروبات الكحولية كافة المنتجة محلياً بنسبة (50%) عن الرسم المفروض سابقاً¹. يضاف إلى ذلك قرار اللجنة الاقتصادية رقم (95) في 22/2/2001² الخاص تعديل الرسوم الكمركية المفروضة على بعض السلع المستوردة وغير ذلك من القرارات التي كانت على ذات الشاكلة.

ومن جانب آخر فانه حتى وإن سلمنا جدلاً أن هذه الاقتطاعات هي رسوم وليست ضرائب فإن الدستور النافذ لسنة 2005 قد ساوى من حيث الحكم القانوني بين الرسم والضريبة وجعل كليهما يخضعان لاختصاص السلطة التشريعية حصراً ولم يجز فيهما التفويض أو الإنابة. وعليه فإن أي تفويض يقرره المشرع في ظل الدستور النافذ يعد منافياً لقانونية الرسم، وهو ما نراه جلياً فيما تضمنه قانون التعريف الكمركية رقم (12) لسنة 2010 النافذ والذي فوض السلطة التنفيذية صلاحية تعديل الرسوم الكمركية (الضرائب الكمركية) وكان ذلك في الفقرة (أولاً) من المادة (2) منه التي نصت على أن (لمجلس الوزراء بناءً على طلب من وزير المالية الاتحادي تعديل الرسم الكمركي المنصوص عليه في جدول التعريف الكمركية والرزنامة الزراعية الملحق بهذا القانون في الأحوال الطارئة لضرورة اقتصادية ونقدية تستدعي اتخاذ اجراءات الحماية أو المعاملة بالمثل)، كما تحقق مدلول التفويض الضريبي أيضاً في الفقرة (ثانياً) من المادة ذاتها التي نصت على أن (يفرض رسم كمركي على البضائع المستوردة غير الواردة في جدول تعريف الرسوم الكمركية بنسبة لا تزيد على (20%) من قيمتها ولمجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية الاتحادي تعديل هذه النسبة لنفس الاسباب الواردة في البند أولاً).

(1) منشور في الوقائع العراقية العدد (3816) الصادر في 2000/3/6.

(2) منشور في الوقائع العراقية العدد (3869) الصادر في 2001/3/12.

أن مثل هذه النصوص فيها اعتداء صارخ على إرادة المشرع الدستوري، إذ فوض المشرع العادي (مجلس النواب) السلطة التنفيذية أمر تعديل سعر الضريبة الكمركية الذي يعد من معالم فرض الضريبة الأساسية وهو ما لا يملكه دستورياً ويؤشر هذا ضمن النصوص المخالفة لأحكام الدستور التي يجوز الطعن بها أمام المحكمة الاتحادية العليا والمطالبة بإلغائها كون الاختصاصات المفوضة لا تقبل التفويض.

المطلب الثالث: تفويض السلطة التنفيذية صلاحية الإعفاء من الضريبة

يعد الإعفاء من الضريبة من أكثر عناصر قانونية الضريبة التي نفذت إلها صور التفويض التشريعي، إذ تزخر التشريعات الضريبية العراقية المختلفة بنصوص قانونية تفوض فيها السلطة التشريعية اختصاصها في الإعفاء من الضريبة إلى السلطة التنفيذية. ويرجع ذلك في رأينا لأسباب عدة منها أن الدساتير السابقة التي صدرت في ظلها القوانين الضريبية المختلفة مثل قانون ضريبة العرصات وقانون ضريبة العقار وقانون ضريبة الدخل وقانون الكمارك وغيرها لم تكن تجعل من بين عناصر قانونية الضريبة الإعفاء منها ومن ذلك دستور 1958 المؤقت الذي صدر في ظلّه كل من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 وقانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 إذ نص على عدم جواز فرض الضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون¹. وكذلك دستور 1970 الذي نص على كل عناصر قانونية الضريبة فيما عدا الإعفاء منها وذلك بقوله (أن أداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون)². علماً أنه قد صدر في ظل هذا الدستور كل من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 وقانون الكمارك رقم (23) لسنة 1984 ومن ثم فإن عدم النص على قانونية الإعفاء من الضريبة في هذه الدساتير فهم منه جواز قيام السلطة التشريعية تفويض صلاحياتها في هذا الإعفاء إلى السلطة التنفيذية .

(1) ينظر المادة (15) من الدستور العراقي لسنة 1958 المؤقت.

(2) ينظر المادة (35) من الدستور العراقي لسنة 1970 المؤقت.

ومن جانبنا فإننا لا نرى في هذا التفويض ما يضاد مبدأ قانونية الضريبة طالما لم ينص المشرع الدستوري على الإعفاء منها، بل نعتقد بصحته وجوازه دستورياً لاسيما في ظل دستور 1970. لكن ينبغي أن لا ننسى أن القوانين الضريبية هي أدنى مرتبة من الدساتير وأنه متى ما نصت الدساتير اللاحقة على عنصر الإعفاء وجعلته ضمن عناصر القانونية فإن مثل هذا التفويض يعد غير مشروع وينبغي إلغاؤه أو تعديل أحكام القانون الضريبي بما ينسجم مع الدستور الساري المفعول بل ويعد ملغياً ضمناً، وهذا الوجه قد تحقق لدينا بعد صدور دستور 2005 الذي نص على قانونية الإعفاء من الضريبة بقوله (لا تفرض الضرائب.. ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون)، إذ أن هذا النص في وجهة نظرنا يعطل ويجمد كل النصوص الضريبية الواردة في القوانين العادية والتي تفيد التفويض في الإعفاء من الضريبة تمهيداً لتعديلها أو إلغائها بالشكل الذي ينسجم مع أحكام الدستور النافذ.

وهنا نشير إلى بعض صور تفويض السلطة التشريعية لصلاحياتها في ميدان الإعفاء الضريبي للسلطة التنفيذية وهي:

أولاً:- نصت الفقرة (16) من المادة (السابعة) من قانون ضريبة الدخل النافذ على (تعفى من الضريبة المدخولات الآتية: 16- دخل مؤسسات الطيران كلاً أو بعضاً بقرار من الوزير بشرط المعاملة بالمثل ووجود خط أو مصلحة جوية للعراق في بلد الدولة التي تتبعها تلك المؤسسات). وعلى ذات المذهب نص قانون ضريبة العقار الفقرة (7) من المادة (الثالثة) منه على أن من بين الإعفاءات الضريبية هي (العقارات التي تملكها الدولة الأجنبية المتخذة دوراً لسكن ممثليها السياسيين أو القنصلين أو لدوائرهم الرسمية إذا وافق الوزير بشرط المقابلة بالمثل). ففي كلا النصين منح المشرع للوزير صلاحية الموافقة على الإعفاء من عدمه فالإعفاء هنا يأتي بشكل منحة تقررها الإدارة (وزير المالية) بناءً على إذن صادر من المشرع، والوزير له حرية على الأقل في الأصل في منح الإعفاء المذكور أو منعه فليس للمكلف إجباره قانوناً على أن يمنحه الإعفاء مادام أن المشرع قد ترك الأمر إليه في نهاية المطاف¹.

(1) انظر في ذلك د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1966، ص 67.

وبالرغم من ذلك فإن هنالك من اعترض على مثل هذا القول، فيما يخص النص المتعلق بضريبة الدخل، بحجة أن مثل هذا الرأي خلط بين ضرورة الإعفاء بقانون وبين منح الوزير صلاحية التأكد من توفر الشروط القانونية التي وضعها المشرع لاستحقاق الإعفاء. واحتج بأن صياغة النص لا تؤيد في أن للوزير صلاحية كاملة في منح الإعفاء من عدمه لأن صدر المادة السابعة المتعلقة بالإعفاءات جرت بصيغة الأمر (تعفى من الضريبة المدخولات الاتية..). ومن ثم فإن الوزير في نظر القائل بهذا الرأي لا يملك أن يصدر قراراً بمنح مؤسسة الطيران اعفاءً كلياً أو جزئياً إذا ما توفرت الشروط التي حددتها الفقرة المذكورة¹.

ألا أن هذا الرأي باعتقادنا فاته ضرورة التمييز بين الإعفاء الوجوبي والإعفاء الجوازي². فالأول لا اشكال فيه كون المشرع يحدد الشروط القانونية المتطلبة لمنح الإعفاء دون أن يترك أي سلطة تقديرية للإدارة في منح الإعفاء من عدمه بل هي ملزمة بمنح الإعفاء طالما توافرت فيه هذه الشروط. أما الإعفاء الجوازي فإن فيه مخالفة واضحة للدستور لأن المشرع يعلق منح الإعفاء في كل الأحوال على موافقة السلطة المالية ممثلة بالوزير حتى وإن أورد المشرع شروطاً أخرى لمنح الإعفاء فهذه الشروط لا تمثل سوى قيود يلتزم بها الوزير عند منح الإعفاء إذا رغب بذلك. ولكن لا يمنعه من التحكم في منعه أو منحه بحسب السلطة التقديرية التي منحها المشرع إياه. هذا من جانب، ومن جانب آخر أن المشرع لو أراد أن يصوب الأمر ويجعله في سياقه القانوني السليم لاكتفى بذكر الشروط القانونية لمنح الإعفاء دون أن يوقف الأمر على موافقة الوزير. ولعل أن مثل هذا الأمر تحقق في نصوص واردة في قوانين ضريبية أخرى مماثلة للحالات المذكورة أنفاً ومن ذلك ما ورد في الفقرة (5) من المادة الرابعة من قانون ضريبة العرصات النافذ رقم (26) لسنة 1962 والتي جعلت من بين الإعفاءات (العرصات العائدة لحكومات أجنبية بشرط المقابلة بالمثل). إذ أن هذا النص يتضمن إعفاءً وجوبياً يتقرر بمجرد توافر الشروط القانونية التي أوردتها المشرع، وهي أن

(1) ابراهيم حميد محسن الزبيدي ، الفراغ التشريعي في أحكام الضرائب المباشرة في العراق ، اطروحة دكتوراه، كلية القانون/ جامعة بغداد، 2007، ص 34-35.

(2) ينظر د. حسين خلاف ، المصدر السابق، ص 67.

تكون العرصّة عائدة لحكومة اجنبية وليست محلية والمعاملة بالمثل ولم يوقف الأمر على موافقة الوزير.

ثانياً:- ومن النصوص الأخرى التي فوضت بمقتضاها السلطة التشريعية السلطة التنفيذية صلاحية منح الإعفاء هو ما تضمنه البند (ج) من الفقرة (5) من المادة الرابعة من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 النافذ بتفويض وزير المالية او من يخوله بتمديد مدة خلو العقار إلى ستة أشهر أخرى غير الستة أشهر الأولى التي حددها البند (أ) من الفقرة ذاتها وقد رتب القانون أعلاه حكماً على مدة الخلو هذه وهي اعتبار العقار معفياً من ضريبة العقار. وهذا ما يفيد في نهاية الأمر إلى تفويض الادارة الضريبية صلاحية الإعفاء من الضريبة على أساس أن هذا الأخير قد يكون مؤبداً أو مؤقتاً وأن منح الوزير سلطة تمديد مدة الإعفاء هي تتضمن زيادة في مدة الإعفاء المؤقت.

ثالثاً:- كما يعد من بين صور التفويض في الإعفاء من الضريبة ما تضمنه قانون ضريبة العرصّات من تخويل مجلس الوزراء صلاحية الإعفاء من تطبيق ضريبة العرصّات وذلك عندما نص في المادة (الثانية) منه على أن (لمجلس الوزراء أن يستثني بعض الأقضية والنواحي من أحكام هذا القانون بناءً على اقتراح الوزير). فعلى الرغم من أن اقتراح الوزير الاستثناء من الضريبة لا يثير إشكالية قانونية إلا أن الاشكالية هي في تخويل مجلس الوزراء صلاحية البت في هذا الاقتراح واستثناء بعض الأقضية والنواحي من أحكام هذا القانون من الضريبة . والاستثناء يرد هنا بمعنى الإعفاء أي تعفى كافة العرصّات أيّاً كان مالكيها الموجودة في القضاء أو الناحية التي يحددها مجلس الوزراء من الخضوع لضريبة العرصّات وهذا أمر فيه تجاوز لاختصاص المشرع في ظل الدستور النافذ .

وإذا ما كانت النصوص أعلاه أو التي على شاكلتها سنت في ظل أحكام دستور كما بينا لم يجعل من بين عناصر قانونية الضريبة الاعفاء منها وهو دستور 1970 الملغى وأنه لا شائبة عليها طيلة فترة سريان أحكامه، إلا أن عيب المشروعية يلتحف بها بمجرد سريان أحكام الدستور النافذ الذي أكد على جعل الإعفاء من الضريبة ضمن عناصر القانونية تلك مما يتعين الغائها لمخالفتها الصريحة لأحكامه نزولاً عند تدرج القواعد القانونية.

وما يثير الغرابة لدينا أن المشرع في ظل الدستور النافذ قد أنساق وراء ما كان معمولاً به في ظل الدستور السابق لسنة 1970، وذهب إلى تفويض السلطة التنفيذية صلاحية منح الإعفاء من الضريبة، وكأن مثل هذا التفويض أضحى عرفاً مألوفاً لدى السلطة التشريعية أو حقاً مكتسباً ينبغي منحه للسلطة التنفيذية غافلاً عن أن هذا العنصر من اختصاصه الأصيل الذي لا يجوز له التنازل عنه أو تفويضه، ومن ثم يعد هذا تجاوزاً صريحاً لإرادة المشرع الدستوري، ومن أبرز الأمثلة على ذلك ما قرره قانون التعريف الكمركية رقم (22) لسنة 2010 النافذ¹ في إحدى تضايعف نصوصه بقوله (تعفى البضائع المستوردة بواسطة البريد بحدود تحدد بتعليمات يصدرها وزير المالية الاتحادي)²، من الواضح هنا أن المشرع قد خول وزير المالية إصدار تعليمات يحدد فيها حدود وضوابط منح الإعفاء للبضائع المستوردة بواسطة البريد سواء كانت هذه الحدود متمثلة بالإعفاء الكلي أم الجزئي، الدائم أم المؤقت أم نسب الإعفاء .

ولا بد أن ننوه هنا أيضاً إلى أن قانون ضريبة اعمار العراق لسنة 2004 الذي ما زال نافذاً بسبب عدم تطبيق قانون التعريف الكمركية أعلاه بشكل تحكيمي وبدون مسوغ قانوني - كما سنبين لاحقاً- قد تضمن نصاً يفيد بإصدار تعليمات لتطبيق هذا القانون بقوله تعين وتحدد على نحو إضافي البضائع المعفاة من هذه الضريبة كما تحدد أيضاً الكيانات والأشخاص المشمولة بالإعفاء³. أن مثل هذا النص تضمن تخويل السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية في تحديد الأنشطة والأوعية المعفية من الضريبة وكذلك الاشخاص والكيانات المشمولة بهذا الإعفاء .

(1) منشور في الوقائع العراقية العدد (4170 ج1) الصادر في 2010/12/6.

(2) في الفقرة (ثانياً/أ) من المادة (4).

(3) ينظر القسم (4/2) قانون ضريبة اعمار العراق الصادر بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (38) في 2004.

المبحث الثالث: صور التفويض الموافقة للدستور في التشريع الضريبي العراقي

قد ترد في ثنايا القوانين الضريبية أو غيرها نصوصاً وأحكاماً تنطوي صراحةً أو ضمناً على عبارات تفيد التحويل أو التفويض للسلطة التنفيذية بتنظيم بعض الشؤون الضريبية أو على صلة بها ولذلك نجد أن البعض من الفقه الضريبي¹ قد عده خروجاً عن قانونية الضريبة، ولكننا نرى خلاف ذلك إذ ليس كل عمل يترك للسلطة التنفيذية في الشؤون الضريبية هو تفويضاً ضريبياً مخالف للدستور بل على العكس من ذلك نرى أنه متوافقاً معه وموائماً لأحكامه. ولعل الخوض في جميع صيغ التحويل والتفويض الصريحة والضمنية في جميع القوانين الضريبية النافذة فضلاً عن القوانين غير الضريبية المنطوية على أحكام ذات صلة بالقوانين الضريبية صعب أن لم يكن متعذراً، لذا نرى أن هناك ثمة صور من التفويض غير المخالفة للدستور تكاد تكون مشتركة ويلجأ إليها المشرع في معظم القوانين النازمة للشؤون الضريبية يمكن أن نبينها على النحو الآتي :

المطلب الأول: تحويل السلطة التنفيذية إصدار أنظمة وتعليمات لا تخالف قانونية الضريبة

لا غرو أن المشرع العراقي يورد عادةً الأحكام العامة في القوانين الضريبية وغيرها التي يسنها ويترك للسلطة التنفيذية الخوض في التفاصيل من خلال وضع تعليمات ذات بعد تنفيذي وفي حدود القانون. ومن جانب آخر قد يمنح سلطة تقديرية واسعة لهيئات الإدارة الضريبية بغية اتخاذ كل ما يلزم في سبيل المحافظة على حقوق الخزنة العامة وتوريد الإيرادات الضريبية على أكمل وجه. على أن هذا لا يخلو من تحديد عملها بمجموعة من الضوابط والقيود التي تبقي تصرفاتها بهذا الشأن في إطار المشروعية. ولعل من بين ذلك أن لا تتناول الأنظمة والتعليمات التي تصدرها السلطة التنفيذية عناصر قانونية الضريبة بأي شكل من أشكال التنظيم، لأن المشرع الدستوري أوكل أمرها حصراً بالسلطة التشريعية.

(1) سنشير الى ذلك في ثنايا البحث.

كما ينبغي على تلك السلطة أن تراعي القواعد القانونية التي وضعها المشرع بغية المحافظة على حقوق المكلفين وتحمي أموالهم من كل عنت أو جور.

وعلى العموم فإن تطبيق القوانين الضريبية يستدعي من المشرع أن يترك للسلطة التنفيذية اتخاذ الإجراءات المناسبة وإصدار الأعمال التنظيمية التي تكمل القانون أو تيسر أمر تنفيذه ويتحقق ذلك من خلال أعمال قواعد الإحالة. حيث يحيل المشرع إلى السلطة التنفيذية مكنه إصدار أنظمة أو تعليمات لتسهيل تنفيذ القانون. ومن ثم فإن هذه الإحالة إلى التعليمات على الرغم من أنها تتضمن تفويض من السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية لتنظيم مسائل متعلقة بالشؤون الضريبية إلا أنه ليس في هذا التفويض أي خرق لأحكام الدستور طالما أنها لا تمس عناصر قانونية الضريبة .

ومن بين النصوص الضريبية التي انطوت على مثل هذه الاحالة هي ما انبجست في ثانيا قانون ضريبة الدخل النافذ من تخويل السلطة التنفيذية صلاحية إصدار تعليمات لمكافحة المخبرين¹، أو وضع نظام مسك الدفاتر التجارية²، أو إصدار تعليمات تحدد نسب الاندثار أو بيان التنزيلات³، أو إصدار تعليمات لتعيين ماهية الرواتب والمخصصات والأجور التي تستوفي عنها الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر⁴، أو إصدار تعليمات تحدد اللجان والوسائل الضرورية لتقدير الدخل. فمثل هذه الاحالات إلى التعليمات والأنظمة وإن انطوت على معنى تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية تنظيم بعض الشؤون الضريبية بموجب قرارات تنظيمية إلا أنه ليس فيها ما يخالف أحكام الدستور أو تنال من قواعده العليا. مع التذكير بأن أي عمل تأتية السلطة التنفيذية في هذا المقام من إصدار لأنظمة أو تعليمات ينبغي أن تراعي فيه أمران أساسيان:

(1) ينظر المادة (54) من قانون ضريبة الدخل رقم (112) لسنة 1982 النافذ.

(2) ينظر المادة (1/6) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(3) ينظر المادة (2/60) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(4) ينظر المادة (4/61) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

أولهما هو أن لا تتضمن هذه الاعمال أية نصوص أو أحكام تتعرض من قريب أو بعيد كما قلنا لعناصر قانونية الضريبة وإلا أمكن الطعن بها أمام المحكمة الاتحادية العليا بعبء عدم الدستورية . وثانيهما أن تتقيد هذه التعليمات والأنظمة بالضوابط والحدود التي نص عليها القانون وإلا عدت مخالفة له ومن ثم يمكن الطعن بها أمام محكمة القضاء الإداري . فمثلاً حدد قانون ضريبة الدخل في المادة (54) منه الحد الأعلى لقيمة المكافأة التي تمنح للمخبرين عن الادلاء بأية معلومات متعلقة بأحد المكلفين كان قد اخفاها أو حاول اخفاءها بما لا يتجاوز (30%) من مقدار الضريبة . ومن ثم فإن التحويل الذي منح للسلطة التنفيذية بإصدار التعليمات المنظمة لهذه المكافآت ينبغي ألا يتجاوز المبلغ المذكور. كما أن المشرع عندما أجاز للسلطة التنفيذية أن تصدر نظام يحدد نسب الانذار بحسب الفقرة (4) من المادة ثامناً من القانون الضريبي أعلاه، إلا أنه ينبغي أن لا يتضمن نظام الانذار ما يفيد باحتساب الانذار على المباني والعقارات لأن المشرع حصر الانذار هذا بالمكائن والمعدات وإن تضمن نظام الانذار الذي فوضت السلطة التنفيذية إصداره هذا الأمر عد ذلك مخالف للقانون. وفيما عدا ذلك فإن نظام الانذار لا يعد مخالفاً للقانون أو الدستور إذا ما تضمن تحديد نسب الانذار بين حدين أعلى أو أدنى أو تحديد طريقة احتساب الانذار سواء بطريقة القسط الثابت أم المتناقص أم طريقة الوحدة المنتجة أم غيرها، أو غير ذلك من أحكام.

وهنا نسجل اعتراضنا على ما طرحه بعض الفقه العراقي من أن ترك تحديد الانذار للسلطة التنفيذية ممثلة بوزير المالية فيه تجاوز على قانونية الضريبة بحجة أن ذلك سوف يرجع إلى السلطة التنفيذية وحدها تحديد ما سوف ينزل من دخل المكلف الاجمالي في السعي لتصفيته واخضاعه للضريبة في حين أن هذا من صلاحية السلطة التشريعية الحصرية¹.

ووجه اعتراضنا هنا يتلخص في أن المشرع حدد الضابط العام للخضوع لضريبة الدخل وهو الدخل الصافي الذي بينه في الفقرة (2) من المادة (الأولى) من قانون ضريبة

(1) د. عامر عياش عبد ود. احمد خلف حسن، مصدر سابق ، ص 270

الدخل النافذ. ولذلك ينبغي استبعاد كل التكاليف التي يتحملها المكلف في النشاط الخاضع للضريبة. كما أنه حدد أيضاً الشروط القانونية العامة لهذا الاستبعاد في المادة الثامنة منه، وهي أن ينفق المكلف المبالغ المراد تنزيلها للحصول على الدخل، وأن يتحقق الإنفاق خلال السنة التي نجم فيها الدخل، وأن يؤيد حسابها بوثائق مقبولة. فهذه الشروط ينبغي أن تلتزم بها السلطة المالية عند استبعاد تكاليف المكلف أو تنزيلها ويتوجب اعمالها حتى إذا لم تكن المصروفات التي أنفقها ممن ذكرت صراحة في قانون ضريبة الدخل، لأن التنزيلات وردت على سبيل المثال في هذا القانون وليس الحصر. فضلاً عن ذلك أن المشرع يضع شروطاً خاصة لكل تنزيل نص عليه ومثال ذلك التنزيل محل الشرح (أي الاندثار) الذي أوضح بأنه يكون بنسب معينة موزعة على العمر الانتاجي للآلة أو الماكينة وليس بدفعة واحدة، كما ينبغي أن ينصرف إلى كلف الموجودات الثابتة المادية فيما عدا المباني والعقارات. وصفوة القول أن تخويل المشرع للسلطة التنفيذية بتحديد هذه النسب ليس فيها ما يعد مخالفاً لقانونية الضريبة لأن السلطة المالية هنا سوف تحدد مقدار ما يمكن تنزيله سنوياً من التكاليف واجبة الخصم من قبل المكلف للخضوع للضريبة سواء (10%) أم (20%) أم غير ذلك. لكن هذا لا يتضاد مع قانونية الضريبة لأن القانون استلزم تنزيل كل التكاليف التي تحملها المكلف للحصول على الدخل وهذه التكلفة الكلية لا يجوز تنزيلها دفعة واحدة لكي لا يؤثر ذلك على مقدار الإيرادات الضريبية وإنما يتم التنزيل على دفعات بحسب عدد سنوات العمر الانتاجي للآلة أو الماكينة، ولذلك تحديد هذه النسب صغيرة أم كبيرة لا يؤثر على ضرورة تنزيل كافة التكلفة المدفوعة والتي تحسب بعد جمع كل النسب المستقطعة لسنوات العمر الانتاجي للآلة أو الماكينة.

كما نرى أيضاً خلاف ما يراه بعض الفقه العراقي¹ من أن تخويل وزير المالية إصدار الأنظمة بالتنزيلات ونسب الاندثار أو تفويضه هو أو من يخوله إصدار تعليمات الاستقطاع المباشر فيه تضاد لمبدأ قانونية الضريبة بذريعة أن التنزيلات ونسب الاندثار هذه هي

(1) د. عامر عياش عبد ود. احمد خلف حسين، مصدر سابق، ص 272.

إعفاءات وفقا للمفهوم العام للإعفاءات التي تقابل الفرض، بينما تحديد النصوص المشمولة بطريقة الاستقطاع المباشر يدخل ضمن طريقة التقدير واجبة الجباية التي تتنازعها قواعد الفرض والجباية.

ونرى ابتداءً أن التنزيلات ونسب الاندثار لا تمت إلى الإعفاءات بصلة إذ أن ضريبة الدخل لا تفرض على الدخل الاجمالي بل على الدخل الصافي - كما بينا سابقا- ولذلك لا تدخل هذه التكاليف في الأساس ضمن وعاء الخضوع للضريبة بينما الإعفاءات على العكس من ذلك تنال من الدخل الصافي وتدخل ضمن حيز الخضوع للضريبة . ولذلك لا يمكن الخلط بين الإعفاءات والتنزيلات فكل منهما له شروطه وأوضاعه القانونية المختلفة عن الآخر، ودلالة ذلك أن المشرع نص على الإعفاءات على وجه الحصر بينما نص على التنزيلات على سبيل المثال مع تحديده لشروط معينة ومن ثم لا يمكن للسلطة التنفيذية أن تقرر إعفاء لم ينص عليه القانون، وإلا خالفت مبدأ القانونية بينما يمكن أن تقرر تنزيل أي تكلفة حتى وإن لم ينص عليها القانون الضريبي طالما التزمت بضوابط المشرع والشروط التي وضعها لهذا التنزيل وهي أن تكون النفقة متعلقة بالدخل وتنفق خلال السنة التي نجم فيها الدخل والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة. وقد درجت السلطة المالية على ذلك ومن بينها استبعاد اجور العمال بالنسبة لرب العمل دون أن يوجد اعتراض على ذلك فقهاً وقضاءً. أما بالنسبة لتعليمات الاستقطاع المباشر فأننا لا نرى في التحويل الذي قرره المشرع للسلطة التنفيذية بشأن تحديد ما يدخل في حكم الرواتب والأجور التي تعامل بطريقة الجباية تلك مساساً بقانونية الضريبة . فليس كل ما يتعلق بطرائق التقدير أو الجباية من أحكام هي صميمة الصلة بقانونية الضريبة، فالمشرع يحدد طريقة جباية الضريبة والتي منها طريقة الدفع مباشرة من المكلف وطريقة الحجز عند المنبع والتي يطلق عليها تسمية (الاستقطاع المباشر) وقد يرتأى في بعض الاوعية أن تجبى الضريبة بهذه الطريقة دون تلك لأسباب تعود بالمصلحة العامة على خزينة الدولة وهو ما أخطه من سبيل بالنسبة لوعاء الضريبة الذي حدده والمتمثل بالرواتب والأجور والمخصصات والتخصيصات حيث بين طريقة جبايتها وهي الاستقطاع المباشر وهذا من صلب اختصاصه الدستوري . أما بشأن تحديد ما هي أنواع

المبالغ التي تشابه الرواتب في الحكم والتي تخضع لآلية الجباية بهذه الطريقة فإنه يمكن أن يترك للسلطة التنفيذية على أساس أن تركها بهذا الشكل سوف لا يجعل من المكلف ملزماً بعبء ضريبي غير محدد قانوناً أو تجبى منه ضريبة بغير الطريقة التي بينها المشرع وعليه فإن هذا التحويل في رأينا يكون في حدود مبدأ قانونية الضريبة .

المطلب الثاني: إيقاف المشرع تطبيق القانون الضريبي على توافر شروط معينة لا علاقة لها بعناصر القانونية

قد تنطوي النصوص الضريبية على صياغة قانونية تفيد معنى التحويل أو التفويض الذي تمنحه السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية في أمر معين متعلق بالشروط القانونية اللازمة لتطبيق النص الضريبي. كأن يستلزم القانون الضريبي لتطبيق أحكامه على توافر شروط معينة تقررها السلطة التنفيذية لكن منبته الصلة بعناصر قانونية الضريبة.

وهذا ما يتوارد بشكل واضح وجلي في الإعفاء الوجوبي¹ الذي هو عكس الإعفاء الجوازي الذي بيناه سابقاً بأنه مخالف لقانونية الضريبة. أما الإعفاء الوجوبي فإن المشرع يقرر الأحكام العامة والشروط القانونية لمنح الإعفاء بحيث تنطبق على من تتوافر فيه وجوباً دون إيقاف الأمر على موافقة السلطة التنفيذية .

والجدير بالذكر أن هذا النوع من الإعفاء قد يقرره المشرع وجوباً دون أن يتطلب لتمامه إجراء أو شكلاً معيناً أو قد يتطلب المشرع لتقريره توافر شروط معينة مرهونة بيد السلطة التنفيذية مسبقاً لكن لا تتعلق بعناصر قانونية الضريبة، وسنوضح هنا أحوال صور الإعفاء تلك وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول: الإعفاء الوجوبي غير المعلق على شرط ضريبي معين

قد يقرر المشرع إعفاءً وجوبياً من الضريبة لا يستلزم لتطبيقه توافر شروطاً ضريبية معينة ولكن بالمقابل يوقف منح الإعفاء هذا على التحديد الوصفي لجهة ينظمها قانون آخر غير ضريبي و يفهم منه معنى التحويل أو التفويض ولكن متوافق مع أحكام الدستور ولا

(1) ينظر في ذلك د. حسين خلاف، مصدر سابق، ص 68.

يمت بقانونية الضريبة بصله. ومن قبيل ذلك ما نص عليه قانون ضريبة الدخل النافذ في الفقرة(3) من المادة (السابعة) بإعفاء الجهات الخيرية والتهذيبية المؤسسة للنفع العام. هنا المشرع منح الإعفاء وجوباً لكل من يقع تحت طائلة هذا الوصف القانوني الذي حدده المشرع وهو أن يكون جهة خيرية أو مؤسسة للنفع العام مع توافر الشرط القانوني الآخر وهو أن الدخل المتحقق لم يحصل عليه المكلف من تجارة أو صناعة أو مهنة. وبالرغم من أن تحديد وصف الجهات بأنها خيرية من عدمه هي بيد السلطة التنفيذية إلا أن هذا لا يعني أن ثمة تخويل لهذه السلطة فيه اعتداء على قانونية الضريبة. وهذا بخلاف ما يراه بعض الفقه الضريبي¹ الذي يعتقد في ذلك تفويض مخالف للدستور بدعوى أن المشرع ترك هنا للسلطة المالية مكنة تحديد المقصود بهذه الجهات الخيرية أو التهذيبية ومن ثم فهي التي تحدد ما يعفى من الدخل المتحققة لهذه الجهات من ضريبة الدخل. ونرى أن هذا الرأي فاته أن تحديد هذه الجهات بين كونها خيرية وتهذيبية من عدمه ليس بيد السلطة المالية بالأساس وإنما بيد جهة أخرى وإن كانت تمثل السلطة التنفيذية وهو لا يعني في كل الأحوال تخويل الأخيرة في أمر الإعفاء من الضريبة. وفي اعتقادنا أن التعرف على مثل هذا التفويض أو التحويل الوارد في النص أعلاه فيما إذ كان مخالفاً لقانونية الضريبة أم لا فإنه يمكن أن نركن فيه إلى مجموعة من المعايير الحاكمة في هذا المضمار وهي:-

أولاً: معيار نظرية الاعمال المنفصلة

من المعروف أن نظرية الأعمال المنفصلة ابتكرها مجلس الدولة الفرنسي وطبقها على العقود الادارية ويتلخص مضمونها في إمكانية فصل الأعمال التمهيدية لا برام العقود الادارية والسابقة على التعاقد عن العقد وقبول دعوى الالغاء ضد هذه الأعمال المنفصلة بوصفها قرارات ادارية بحد ذاتها، وبغير هذه النظرية لم يكن بالإمكان الطعن بالإلغاء ضد العقود الادارية.² وفي رأينا يمكن استعارة مضمون تلك النظرية وتطبيقها في سبيل التوصل

(1) د.احمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، ط1، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان،

2012، ص 57.

(2) د. سعاد الشرقاوي ، الوجيز في القضاء الاداري، ج1، دار النهضة العربية، 1981، ص 257.

إلى تحديد متى يعد التحويل التشريعي مخالفاً لقانونية الضريبة أم لا . فإذا كان القرار الذي تتخذه السلطة التنفيذية بناءً على التحويل لا يمس الشأن الضريبي بتاتاً ولا يتعلق به مسبقاً فإن هذا التحويل ليس فيه مخالفة لقانونية الضريبة والعكس صحيح . ولو أردنا أن نطبق هذا الأمر على المثال أعلاه لقلنا أن تحديد السلطة التنفيذية لجهة معينة بين كونها جهة خيرية أو تهذيبية أم لا هو أمر لا يرتبط ابتداءً بالضريبة بل إنها تكتسب هذه الصفة مسبقاً لكي تمارس عملها وفق الاهداف التي حددها القانون الذي ينظم أعمالها مثل قانون منظمات المجتمع المدني أو قانون الجمعيات الخيرية أو قانون منظمة الهلال الأحمر أو أي قانون آخر ذي صلة بعمل هذه الجهات. ومن ثم فإن السلطة التنفيذية تسبغ على الجهات المذكورة الوصف (الخيري أو التهذيبي) دون أن تضع في حسابها مسألة خضوعها للضريبة أم لا، أي أن أعمالها منفصلة عن الشؤون الضريبية . أما السلطة المالية وهي التي تطبق القوانين الضريبية فإنها تستعين ببيانات وقرارات السلطة التنفيذية تلك لكي تتعرف منها على الجهات المراد محاسبتها ضريبياً هل هي جهة تهذيبية أم خيرية ومن ثم تدخل في نطاق الإعفاء الذي حدده المشرع وجوباً أم لا .

ثانياً: معيار القانون المنظم لعمل الجهة

وفق هذا المعيار فإن التعرف على كون التحويل الذي أعطاه المشرع للسلطة التنفيذية بشأن تحديد الجهات الخيرية أو التهذيبية فيه مخالفة لقانونية الضريبة أم لا، يمكن الركون فيه إلى معيار القانون المنظم لعمل تلك الجهات . فهل أن تحديد الجهات الخيرية أو التهذيبية يتم بموجب القانون الضريبي أم أن عملها ينظمه قانون آخر له أحكامه الخاصة به ولا يمت إلى الضريبة بصله؟، فإذا كان تنظيمها وتحديد نظامها القانوني يتم وفقاً للقانون الضريبي فإن مثل هذا التحويل فيه مجانبية لقانونية الضريبة والعكس صحيح.

وطالما أن هذا التحديد للجهات الخيرية والتهذيبية يكون وفقاً لقانون لا يمت إلى القانون الضريبي بصله بل يتحقق وفقاً لقوانين أخرى مثل قانون منظمات المجتمع المدني أو قانون الجمعيات أو قانون منظمة الهلال الأحمر - كما أسلفنا- لذا لا يعد مثل هذا التحويل متضاد مع قانونية الضريبة كون الوصف القانوني للجهة منظم وفق قانون آخر غير القانون الضريبي.

ثالثاً: معيار القرار المسبق عن قرار السلطة المالية

يمكن أيضاً للتمييز بين التحويل أو التفويض الذي فيه مجانية لقانونية الضريبة وغيره من صور التفويض المتوائمة معه من خلال الركون إلى معيار ثالث، وهو هل أن القرار الإداري المتعلق بالوصف القانوني للجهة المقصودة صدر قبل تطبيق أحكام القانون الضريبي أم بعده وبمناسبته. فإذا كان القرار المتخذ هو بمناسبة تطبيق القانون الضريبي أو بعده يمكن القول أن التحويل جاء مغايراً لمبدأ قانونية الضريبة ومجانباً لأحكامه. أما إذا كان القرار المتخذ من السلطة التنفيذية بتحديد الوصف القانوني للجهة سابقاً على تطبيق أحكام القانون الضريبي ولا صلة له به، فإنه ليس في هذا التفويض ما يخالف المبدأ المذكور. ولو طبقنا هذا المعيار على مثالنا أعلاه فإن الجهة الإدارية تمنح الصفة الخيرية أو التهذيبية بشكل مسبق عن تطبيق القانون الضريبي وليس هناك أية مناسبة بين منحها هذه الصفة وتطبيق القانون الضريبي. أي أنها لا تمنح الصفة الخيرية فقط لأجل إعفائها من الضريبة بل أنها تمنح هذه الصفة لكي تباشر أعمالها وتتمتع بامتيازات عدة ومن بينها إعفائها من الضريبة إذا ما قرر القانون الضريبي هذه الميزة .

الفرع الثاني: الإعفاء الوجوبي المعلق على شرط أو إجراء لا يتضاد مع قانونية الضريبة

تتمثل هذه الصورة بإيقاف المشرع منح الإعفاء على توافر شروط معينة تقررها السلطة التنفيذية في شأن ليس له علاقة بقانونية الضريبة أو بالشؤون الضريبية . ومن ذلك ما نص عليه قانون ضريبة العقار النافذ في الفقرة (العاشرة) من المادة (3) بقولها تعفى من الضريبة..(العقارات التي تملكها الأحزاب السياسية والنقابات بشرط أن تكون هذه الهيئات مرخصة للقيام بنشاطاتها وفقاً للقانون..)

هنا وعلى الرغم مما ذهب إليه البعض¹ من أن في هذا النص تحويل للسلطة التنفيذية بتحديد لها للهيئات المشمولة دخول عقاراتها بالإعفاء من ضريبة العقار، على أساس أن المشرع استلزم أن تكون هذه الهيئات قد حصلت على تراخيص لممارسة نشاطاتها، وبما أن

(1) د. عامر عياش عبد ود. احمد خلف حسين، مصدر سابق، ص 265.

وأمر التراخيص وإجازة ممارسة العمل تصدر عن السلطة التنفيذية فإن الأخيرة هي التي تتحكم في النهاية بفرض الضريبة على دخول العقارات هذه أو الإعفاء منها ومن ثم التجاوز على مبدأ قانونية الضريبة.

ومن جانبنا لا نرى في هذا التحويل مغايرةً للمبدأ المذكور لأن المشرع قد وضع هنا شروطاً عامة لاستحقاق الإعفاء ومن بينها أن تكون هذه الجهات مرخصة للقيام بنشاطاتها وفقاً للقانون. ويمكن أن نستعين في إثبات ذلك بما طرحناه سابقاً من معايير لتحديد هل في هذا التفويض أو التحويل المذكور ما يجانب قانونية الضريبة أم لا. فمن حيث معيار نظرية الأعمال المنفصلة نقول أن القرارات الإدارية بمنح التراخيص هي قرارات منفصلة تماماً عن الشؤون الضريبية إذ لا تمنح السلطة التنفيذية المختصة هذا الترخيص بغية الإعفاء من الضريبة بل تقوم بمثل هذا الأمر بهدف القيام بممارسة نشاطها، كما أن السلطة التنفيذية تلك التي تمنح أوامر التراخيص ليست الجهة المعنية بتطبيق القوانين الضريبية لا من قريب أو بعيد . ومن حيث معيار القانون المنظم لعمل الجهة نقول أن القانون الذي يحتكم إليه في منح التراخيص للأحزاب السياسية والنقابات هي قوانين غير ضريبية وهي قانون الأحزاب وقانون النقابات، والسلطة التي تمنح التراخيص المذكورة هي تطبق وتنفذ هذه القوانين . وأخيراً فإنه من حيث معيار القرار المسبق عن قرار السلطة المالية فإن قرار منح التراخيص هو قرار سابق على تطبيق النصوص الضريبية المتعلقة بهذا الإعفاء، أي أن القرارات الصادرة بشأن منح التراخيص هي قرارات سابقة على تطبيق النصوص الضريبية وليس بمناسبة تطبيق النص الضريبي أو لأجله ومن ثم فهي لا تمنح الترخيص بمناسبة تطبيق الإعفاء الضريبي أو لأجله وإنما وفق أعمال بعيدة كل البعد عن الشؤون الضريبية ولكن تستعين السلطة المالية بهذه القرارات وأوامر التراخيص لكي تطبق حكم النص الضريبي . وبذات الأمر نسجل اعتراضنا على ما طرحه البعض من الفقه¹ من أن تعريف المادة الأولى من قانون ضريبة العرصات للمكلف بأنه (مالك العرصة أو المفوضة له بالتسجيل

(1) د. عامر عياش عبد ود. احمد خلف حسين، مصدر سابق، ص 258.

العقاري أو صاحب حق اللزمة فيها أو مستأجرها بالإجارة الطويلة أو واضح اليد عليها أو متولي الوقف) فيه تفويض من المشرع للسلطة التنفيذية في تحديد بعض المكلفين بهذه الضريبة بذريعة أن هذه السلطة هي التي تملك حق تسجيل الأراضي المفوضة بالطابو وهي التي تمنح حق اللزمة في الأراضي التي تملكها ومن ثم فإن المشرع يجعل عملية فرض الضريبة أو الإعفاء منها وفق هذا الرأي من صلاحية السلطة التنفيذية.

ونعتقد أن في هذا القول فيه مجانبة لروح التشريع ومضمونه فالمشرع يضع ابتداءً أحكاماً عامة وأمرة تنطبق على كل شخص تتوفر فيه شروطها وقد حدد في النص أعلاه الشخص المكلف بالضريبة وهو ما يقع ضمن اختصاصه الحصري على أساس أن تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة يعد من العناصر الأساسية المتعلقة بفرض الضريبة ولم يخول السلطة التنفيذية أي حق في هذا الأمر. وإذا كانت الأخيرة هي المكلفة قانوناً بتسجيل وتحديد جنس الأرض بين كونها مملوكة ملكية صرفة أم ممنوحة باللزمة أو مفوضة بالطابو من خلال مديرية التسجيل العقاري فذلك لا يعني أنها تحدد من هو المكلف بالضريبة بل – ووفقاً للمعايير المطروحة سابقاً- هي تقوم بأعمال منفصلة موضوعياً واجرائياً عن الضريبة وهذه الأعمال مكلفة بها وفق لقوانين أخرى غير القوانين الضريبية وهي قانون التسجيل العقاري، كما أنها لا تنظر عند إفراغ الأرض الممنوحة أو نقلها من شخص لآخر إلى كون هذا الشخص مكلف بالضريبة أم لا، بل تقوم بهذه الأعمال طبقاً للقوانين التي تنظم عملها ووفق ما تمنحها تلك القوانين من صلاحيات فضلاً عن أن الأعمال الصادرة عن مديرية التسجيل العقاري بشأن منح حق اللزمة أو التفويض بالطابو وتسجيلها باسم أصحابها هي قرارات سابقة عن الإجراءات الضريبية وليس بمناسبتها أو لأجلها. علماً أن القانون الضريبي أوجب على جميع دوائر الدولة التعاون مع السلطة المالية لتطبيق القانون الضريبي¹.

(1) وذلك ما نصت عليه الفقرة (1) من المادة (الثامنة والعشرون) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

الفرع الثالث: منح الادارة الضريبية السلطة التقديرية في جوانب لا تمت لقانونية الضريبة بصلة

تعرف السلطة التقديرية بأنها حرية الادارة في ممارسة اختصاصها في إصدار القرارات أو عدم إصدارها أو اختيار وقت الإصدار أو طريقته أو نوعه أو مضمونه. ومن المتبع للشؤون الضريبية في كافة التشريعات القانونية نجد أن النصوص الضريبية تزخر بالأحكام القانونية المنطوية على منح السلطة التقديرية للجهة المنفذة للقانون الضريبي وغاية ذلك تسهيل المهمة أمام السلطة المالية في ملاحقة كافة الانشطة الخاضعة للضريبة واتخاذ الإجراءات المناسبة لتطبيق أحكام القانون الضريبي على أكمل وجه ومن خلالها يمكن أن تتمكن من مواجهة كل الاحتمالات لأي تطور في الظروف والابتعاد عن الجمود الذي يسببه قصور المشرع عن الإحاطة بكل صغائر الأمور والاستفادة من الخبرة المتراكمة لدى الإدارة الضريبية من تطبيق روح العدالة والإنسانية¹.

ولكن في كل الأحوال ينبغي أن تمنح السلطة التقديرية خارج دائرة نطاق سريان مبدأ قانونية الضريبة من فرض الضريبة أو جبايتها أو الإعفاء منها أو تعديلها ذلك أن تخويل السلطة المالية هذه الصلاحيات يمكن أن يجعلها تتجاوز على حقوق الأفراد المالية أو الحقوق المالية للخزانة العامة سواء بالفرض أم الإعفاء أما عدا ذلك فإن باب السلطة التقديرية يكون محبذاً إطراره².

ولذلك ثمة نصوص أنطوى عليها القانون الضريبي تخول السلطة المالية اتخاذ اجراءات معينة للمطالبة بتقديم التقارير الضريبية أو تقديم معلومات عن دخل المكلف ومن قبيل ذلك ما تضمنه قانون ضريبة الدخل بمنح السلطة المالية الحق بأن تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها أن يقدم تقريراً عن دخله خلال (21) يوماً من

(1) انظر تفصيل ذلك لدى قيصر يحيى جعفر، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، اطروحة دكتوراه، كلية القانون/جامعة بغداد، 2004، ص(5-8 و12-13). و د. احمد خلف حسين الدخيل، مصدر سابق، ص91.

(2) د. احمد خلف حسين الدخيل، المصدر السابق، 91

تاريخ تبليغه بذلك أو بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً في دوائر الضريبة أم لم يكن¹، أو منح السلطة المالية سلطة تقديرية في تحديد المدة² أو طلب من دوائر الدولة أو القطاع العام باستقطاع نسبة معينة لا تتجاوز (10%) من المبالغ المتحققة للمتعهدين أو غيرهم³، أو تخويل الوزير صلاحية تقدير دخل المكلف في دائرة مخمن آخر غير مخمن الدائرة التي فيها محل سكنه أو محل عمله⁴، أو تقسيط مبلغ الضريبة⁵، أو غير ذلك من الأحكام التي تفيد بمنح السلطة التقديرية للسلطة التنفيذية في تنظيم بعض الشؤون الضريبية ولا نرى مخالفتها للدستور طالما لا تدخل في عناصر قانونية الضريبة لأن الغاية من ورائها هو كما ذكرنا ملاحقة الأنشطة أو الأشخاص الخاضعين للضريبة والوصول إلى المكلف الحقيقي أو النشاط الحقيقي الخاص بها والدخل الفعلي المتحقق له والخاضع للضريبة .

وقد يتساءل البعض بشأن بعض النصوص الضريبية التي تفيد بمنح الإدارة الضريبية سلطة تقديرية في الخضوع للضريبة وإن كان ذلك بشكل غير صريح والتي قد يشكل عليها أنها قد تكون مخالفة لقانونية الضريبة مثال ذلك ما نصت عليها لفقرة (2) المادة السادسة والعشرون من قانون ضريبة الدخل بقولها (إذا لم تقتنع السلطة المالية من صحة قيام المشاركة أو تبين لها أن الغرض من تكوينها هو التخلص من الضريبة أو تقليلها أو لم يتحقق لها مساهمة كل من الشركاء مساهمة فعلية بجزء مناسب من رأس المال المشاركة أو اشتراكهم فعلاً بإدارتها فلها أن تقدر الضريبة على الشخص الذي تعتقد بأن دخل المشاركة يخصه دون غيره)، وكذلك ما جاء في عجز المادة (31) التي نصت على (... إذا لم يقدم الشخص تقريراً واعتقدت السلطة المالية بأنه يخضع للضريبة فلها أن تقدر دخله وتفرض الضريبة عليه) أن مثل هذه النصوص قد توجي بأن الإدارة الضريبية قد منحت سلطة

(1) انظر المادة (1/27) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(2) المادة (2/27) من القانون اعلاه.

(3) المادة (4/27) من القانون اعلاه.

(4) المادة (31) من القانون اعلاه.

(5) المادة (3/33) من القانون اعلاه.

تقديرية تمكّنها أو تعطّيها الحق في فرض الضريبة على وفق ما تشاء وبحسب تقديرها ؟ وأن هذا تفويض لا يعد خارج اطار الدستور؟

نقول اجابة على ذلك أن المشرع يمنح السلطة التقديرية للإدارة الضريبية ليس للتدخل في عناصر قانونية الضريبة وإنما لكي يتاح لها تطبيق القانون الضريبي على أكمل وجه بالشكل الذي يمكنها من الوصول إلى النشاط الفعلي الخاضع للضريبة أو الأشخاص الحقيقيين الذين يقع عليهم عبء الضريبة دون غيرهم، والدخل الفعلي المتحقق لهذا النشاط وما يمكن استبعاده من تنزيلات أو خسائر أو شمول هذا النشاط بالإعفاء أم لا في سبيل الوصول إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

وعليه إذا ما أخطأت السلطة المالية وتمثل هذا الخطأ بإعفاء دخل أخضعه القانون للضريبة بشكل كلي أو جزئي، أو فرض الضريبة على دخل غير خاضع لها، أو تنزيل تكاليف أو خصم خسائر بخلاف الواقع الفعلي للمكلف ونشاطه فإن هذا لا يعد من قبيل التجاوز على مبدأ قانونية الضريبة المنصوص عليها دستورياً وإنما الخطأ في تطبيق القانون، ولذلك يحق لصاحب العلاقة أن يعترض على هذا الخطأ أمام الجهات المحددة قانوناً وهي اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية. ودليل ذلك أن المشرع منح الإدارة الضريبية سلطة تقديرية في تقدير الضريبة على أي دخل أو نشاط خاضع للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها وصفة الاعتقاد هنا من وجهة نظرنا هي تبني وجهة نظر السلطة المالية¹ في تقدير الضريبة والتي ربما يخطئها الواقع القانوني أو الفعلي ومن ثم يمكن للمكلف أن يعترض على ذلك الخضوع المبني على مجرد الاعتقاد . وغاية المشرع من منح السلطة التقديرية في المسائل المذكورة أعلاه هو إعطاء الاداة الناجزة للسلطة المالية التي تمكّنها من مكافحة التهرب الضريبي والوقوف بوجه حيل المكلف للتخلص من دفع الضريبة ، كما ألزم السلطة المالية بتقدير الضريبة على أساس الدخل الحقيقي للمكلف².

(1) انظر م (30) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(2) انظر م (32) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

الفرع الرابع: تخويل السلطة التنفيذية اتخاذ إجراءات بشأن لا يتعلق بقانونية الضريبة

القانون الضريبي ينطوي على أحكام متشعبة ومتشابكة تستدعي الإحالة إلى قوانين مختلفة سواء فروع القانون العام أم الخاص مثل القانون المدني والقانون الإداري وقانون العقوبات وقانون المرافعات وغيرها، كما أن النصوص التي ينظمها تستلزم التنسيق بين وزارات ودوائر وجهات مختلفة. ومثلما بينا أن المشرع الضريبي حاول أن يوسع من صلاحيات السلطة التنفيذية بمنحها السلطة التقديرية في المجال الضريبي لإعطائها نوع من المرونة في الحركة للوصول إلى مصادر الدخل والأنشطة الخاضعة للضريبة والأشخاص الحقيقيين والدخول الفعلية المتحققة للمكلف والنظر في كل تفاصيل أن شطة المكلف. علاوة على فسح المجال أمامها لمحاربة وسائل المكلفين للتهرب من دفع الضريبة. ومن بين ما تنظمه القوانين الضريبية في هذا الصدد هي تخويل السلطة التنفيذية باتخاذ إجراءات مختلفة في سبيل تطبيق أحكام القانون الضريبي لكن هذه الإجراءات لا تدخل في دائرة عناصر قانونية الضريبة ولذلك هي تعد إحالة أو تفويض سليم ولا يخالف الدستور. ومن بين هذه النصوص هو ما تضمنته قوانين ضريبة الدخل أو العقار من حق الوزير إعفاء المكلف المخالف لبعض أحكام هذه القوانين من الجزاءات المالية¹ وكذلك منح السلطة التنفيذية اتخاذ الإجراءات المناسبة لضمان تحصيل الضريبة وجبايتها كما هو الحال فيما تضمنه قانون ضريبة الدخل من الحق للسلطة المالية الطلب من الجهات المختصة بمنع المكلف من مغادرة العراق إلا بعد دفع الضريبة² أو الحجز الاحتياطي على أموال المكلف خشية أن يحاول إخفاءها أو تهريبها³ أو منع وسائل النقل البحرية أو النهرية أو البرية من الخروج بالتنسيق مع الجهات المختصة إلا بعد قيام أصحابها بفرض الضريبة المستحقة عنها.⁴ أو

(1) انظر م 45 من قانون ضريبة الدخل و م (22/ب) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959

(2) م (51) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(3) م (52) من القانون أعلاه.

(4) م (50) من القانون أعلاه.

تحويل الوزير في قانون ضريبة العقار الطلب من المستأجر خصم الضريبة المستحقة على العقار وتوريدها إلى السلطة المالية¹

ومع ذلك فإن بعض الفقه الضريبي² يرى خلاف ذلك بخصوص الحالة الأخيرة بالذات بحجة أن هذا التحويل هو بمثابة منح السلطة التنفيذية سلطة تحديد طريقة جباية الضريبة وهو ما يخالف مبدأ قانونية الضريبة. ومن جانبنا فأنا لا نرى في هذا التحويل ما يمس عنصر جباية الضريبة لأن المراد هنا فقط تحويل السلطة التنفيذية حق تحديد آلية لجباية الضريبة وهو خصم الضريبة المستحقة من المكلف لتوريدها إلى السلطة المالية لغرض ضمان جباية الضريبة لا أكثر لاسيما وأن المشرع قد حدد من بين الخاضعين للضريبة هو الشاغل للعقار والشاغل للعقار هنا يفهم منه أنه قد يكون المستأجر. إذ المشرع جعل المستأجر من الأشخاص المشمولين بدفع الضريبة لكنه لا يكون خاضعاً للضريبة بصفة أصلية وإنما هو مكلف بتوريدها، أي أنه لا يلقي عبء الضريبة عليه، وهو ما أوضحته الفقرة (1) من المادة العاشرة من القانون أعلاه بقولها تفرض الضريبة على صاحب العقار أو على صاحب الاجارة الطويلة وفي حالة عدم وجودهما فعلى الشاغل، كما كررت ذلك القول الفقرة (2) من المادة الحادية عشر عندما حددت آلية لدفع الضريبة او جبايتها بالنسبة للعقار المشاع وهي أنه اذا لم يكن شاغل العقار احد الشركاء ولم يستطع التعرف على احدهم فإن الضريبة تجبى من شاغل العقار، وهذا الأخير قد يكون مستأجراً. بل أنه لكي تضمن جباية الضريبة على ايجار العقار نص عجز المادة المذكورة بانه اذا لم يكن العقار مشغولاً أو خالياً فإنه يمكن للسلطة المالية أن تؤجره لمدة تكفي لاستيفاء الضريبة المستحقة وحينئذ سوف يكون المستأجر الذي تختاره ملزماً بدفع الضريبة من قبل السلطة المالية كضمان لجباية الضريبة المستحقة على المكلف حتى وإن كان العقار خالياً.

(1) انظر المادة (25) من قانون ضريبة العقار النافذ.

(2) د. عامر عياش عبد ود. احمد خلف حسين، مصدر سابق، ص 265.

خاتمة

لقد بان لنا من ثنايا البحث وتفصيله أن تفويض الاختصاص الضريبي لا يكون إلا من خلال تفويض السلطة التشريعية صلاحيتها في الشؤون الضريبية إلى السلطة التنفيذية وهذا لا يتحقق ولا تسند له المشروعية الا بصورتين: الأولى هي تفويض مكنة التنظيم الضريبي الذي يتحدد مفهومه في عدم انطواء النص الدستوري على بعض عناصر قانونية الضريبية المتمثلة بفرض الضريبة وتعديلها وجبايتها والاعفاء منها، ومن ثم ذلك الأمر يتيح للسلطة التشريعية مكنة تفويض اختصاصها في العنصر الذي لم ينص عليه الدستور للسلطة التنفيذية . كما يتحقق تفويض مكنة التنظيم الضريبي أيضاً من خلال آتيان المشرع الدستوري بنص يفيد التفويض أو يحقق مدلوله من خلال استعمال المشرع الدستوري صياغة قانونية تشير إليه أو تجاوزه عند تنظيمه لنص قانونية الضريبة ومن قبيل ذلك استخدام عبارة (بناءً على قانون) أو (في الأحوال التي يبينها القانون). فهذه العبارة أو تلك تفيد التفويض أو تجيزه. أما الصورة الثانية لتفويض الاختصاص الضريبي فانه يتحقق مناطها في ظل ظروف استثنائية تعمل النصوص الدستورية على تنظيم احوالها بحيث تجيز احياناً للسلطة التشريعية أن تتنازل للسلطة التنفيذية عن اختصاصها التشريعي بشكل مؤقت لمعالجة تلك الظروف أو قد لا تستلزم تلك النصوص اجازة السلطة التشريعية ابتداءً لا سيما عندما لا يكون البرلمان في دورة انعقاد وإنما كان منحللاً أو متمتعاً بعطلته الاعتيادية ومع ذلك فإن الدساتير التي نظمت هذه الحال بما يعرف بلوائح الضرورة العرفية ألزمت السلطة التنفيذية التي نظمت شؤون الضرائب بموجب قرارات ادارية عرضها على السلطة التشريعية بعد انتهاء الظرف الاستثنائي وبعد انعقاد البرلمان لكي ترتقي تلك القرارات إلى مستوى القرارات التي لها قوة القانون.

وعلى الرغم من أن المشرع الدستوري الحالي في ظل دستور 2005 لم ينظم أي من صور التفويض تلك إلا أنه في ميدان التطبيق لاحظنا وكما سلط ضوء البحث عليه قوانين تفيد التفويض الضريبي وتخول السلطة التنفيذية تنظيم الشؤون الضريبية سواء فيما يخص فرضها أم جبايتها أم الاعفاء منها أم تعديلها بخلاف الدستور مما يوصم تلك

القوانين بعدم الدستورية ويمكن لكل ذي مصلحة الطعن بها امام المحكمة الاتحادية العليا بعدها تملك الولاية في النظر بدستورية القوانين. وبالمقابل فإن ثانيا البحث أجلت اللبس حول بعض التطبيقات التي أنبرت في ميدان القوانين الضريبية أو التشريعات المالية بشكل عام وتوحي للوهلة الأولى وكأن تفويض الاختصاص الضريبي قد تمثل فيها أو تحقق مفهومه من خلالها لكن من خلال اعمال قواعد التحليل والاستنباط والاستنتاج استطعنا أن نثبت أنه تفويض لا يعارض الدستور ولا ينال من أحكامه السامية.

وبغية معالجة جوانب عدم المشروعية الدستورية التي انطوت عليها التشريعات الضريبية أو تدارك اثارها نوصي بالآتي:

1- على المشرع أن يتأنى ملياً في أي مشروع قانون ويزنه بميزان الدستور وهل أن فيه ما يخالف احكامه ونصوصه أو يتعارض مع غاياته ومراده وفيما إذا كان منطقياً على تفويض الاختصاص الضريبي أم لا قبل أن يسنه او يقره لكي يجنب الطعن في دستورية اعماله امام القضاء الدستوري.

2- نوصي السلطة التشريعية ولا سيما اللجنة القانونية فيها إلى اعادة النظر في جميع التطبيقات والنصوص التي تعرضنا لها في ثانيا البحث أو غيرها ممن انطوت عليها القوانين الضريبية أو ذات العلاقة بها، سواء تلك التي سنت قبل نفاذ دستور 2005 أم بعد نفاذه بغية اتخاذ ما يلزم لتعديلها من خلال الغاء أحكام التفويض التي تنطوي عليها بما ينسجم مع أحكام الدستور.

3- نوصي القضاء الدستوري المتمثل بالمحكمة الاتحادية العليا والقضاء الاداري الذي يقف في قمته المحكمة الادارية العليا التعرض بالأحكام الصادرة عنهما إلى قانونية الضريبية التي نص عليها الدستور بما يمنع التفويض من قبل السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية لاختصاصها الضريبي بما يثير عدم دستورية القوانين أو يحول دون اغتصاب السلطة التنفيذية لاختصاص السلطة التشريعية بإصدارها قرارات متعلقة بقانونية الضريبية مما يوصمها بعدم المشروعية.